

Fernández, M.F. y Larrinaga, C. (2007). Memorias de sostenibilidad: responsabilidad y transparencia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 89-104.

# Memorias de sostenibilidad: responsabilidad y transparencia

***Manuel Fernández Chulián***

Profesor del Departamento de Dirección de Empresas de la Universidad

Pablo de Olavide

Ctra. de Utrera km.1 4103 Sevilla (España)

[mfchulian@upo.es](mailto:mfchulian@upo.es)

***Carlos Larrinaga González***

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad

de Burgos, asociado internacional, CSEAR, University of Glasgow,

Coordinador CICSMA, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Plaza Infanta Elena s/n 09001 Burgos

[carlos.larrinaga@ubu.es](mailto:carlos.larrinaga@ubu.es)

---

## MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD: RESPONSABILIDAD Y TRANSPARENCIA

**Resumen:** Para el caso español ha operado un paulatino pero sugerente interés en informar sobre aspectos sociales y ambientales por parte de las empresas y de manera voluntaria. Algunos pronunciamientos han propiciado la proliferación de estas memorias como es el caso de la Global Reporting Initiative (GRI). El análisis de las guías G3 de GRI se efectúa en tres etapas en las que se discuten sus principales aspectos: sus principios de elaboración, el contenido básico de las memorias de sostenibilidad y finalmente la publicación y publicidad de la propia memoria. Adicionalmente se valora la calidad de estos informes y se indican aspectos a mejorar como la participación de grupos de interés, el contexto de sostenibilidad, la exhaustividad, la fiabilidad y el desarrollo de nuevos indicadores.

**Palabras clave:** sostenibilidad, memoria de sostenibilidad, Global Reporting Initiative, responsabilidad social empresarial

## SUSTAINABILITY REPORTS: RESPONSIBILITY AND TRANSPARENCY

**Abstract:** In the case of Spain, we find a slow but promising interest in informing about social and environmental aspects on the part of enterprises and out of their own will. Some public statements have promoted the proliferation of these reports as is the case of the Global Reporting Initiative (GRI). The analysis of the guides G3 of GRI is carried out in three stages in which its main aspects are discussed: its elaboration principles, the basic content of the sustainability reports, and finally the publication and publicity thereof. Besides the quality of this reports are evaluated and we indicate aspects to be bettered as, for instance, the participation of interest groups, the context of sustainability, thoroughness, reliability, and the development of new indicators.

**Keywords:** sustainability, sustainability report, Global Reporting Initiative, enterprises' social responsibility

## MÉMOIRES DE DURABILITÉ: RESPONSABILITÉ ET TRANSPARENCE

**Abrégé:** Dans le cas espagnol on observe un lent mais prometteur intérêt pour informer sur des aspects sociaux et écologiques la part des entreprises et d'une manière volontaire. Quelques déclarations publiques ont favorisé la prolifération de ces mémoires comme dans le cas de la Global Reporting Initiative (GRI). L'analyse des guides G3 de GRI est effectuée dans trois étapes dans les quelles on discute ses aspects principaux: ses principes d'élaboration, le contenu de base des mémoires de durabilité et finalement la publication et publicité de cette mémoire. En outre, on évalue la qualité de ces rapports et on indique des aspects à améliorer comme la participation de groupes d'intérêt, le contexte de durabilité, l'exhaustivité, la fiabilité et le développement de nouveaux indicateurs.

**Mots-clés:** durabilité, mémoire de durabilité, Global Reporting Initiative, responsabilité sociale des entreprises

## MEMÓRIAS DE SUSTENTABILIDADE: RESPONSABILIDADE E TRANSPARÊNCIA

**Resumo:** Para o caso espanhol teve lugar um gradativo mas sugestivo interesse em informar sobre aspectos sociais e ambientais por parte das empresas e de maneira voluntária. Alguns pronunciamentos propiciaram a proliferação destas memórias como é o caso da Global Reporting Initiative (GRI). A análise das guias G3 de GRI é realizada em três etapas nas quais são discutidos seus principais aspectos: seus princípios de elaboração, o conteúdo básico das memórias de sustentabilidade e finalmente a publicação e publicidade da própria memória. Adicionalmente avalia-se a qualidade destes relatórios e indicam-se aspectos a serem melhorados como a participação de grupos de interesse, o contexto de sustentabilidade, a exaustividade, a confiabilidade e o desenvolvimento de novos indicadores.

**Palavras chave:** sustentabilidade, memória de sustentabilidade, Global Reporting Initiative, responsabilidade social empresarial

## Memorias de sostenibilidad: responsabilidad y transparencia

Manuel Fernández Chulián y Carlos Larrinaga González

*Primera versión recibida Noviembre de 2007; versión final aceptada Diciembre de 2007*

### Introducción

Cada vez son más las empresas que deciden publicar memorias periódicas sobre sostenibilidad. Este reciente fenómeno hunde sus raíces en los años noventa, cuando algunas organizaciones precursoras iniciaron la publicación de una cuenta de triple resultado, partiendo de aquellas primeras memorias medioambientales que publicaron empresas como Iberdrola y Fenosa. Entonces se pensaba que los informes medioambientales debían evolucionar incluyendo también el impacto social de las empresas. Durante los años noventa cristalizó la idea de que el desarrollo sostenible sólo se puede abordar a nivel empresarial separando las cuestiones económicas, sociales y ambientales, en lo que se conoce como el triple balance económico, que ha dado pie a la estructura de las memorias de sostenibilidad, objeto del presente artículo.

Estos informes que dan cuenta de la contribución de la empresa al desarrollo sostenible reciben variadas denominaciones, como memoria de sostenibilidad, memoria de responsabilidad social o memoria medioambiental, pero en todo caso su propósito es incluir información relativa a las actividades e impactos que las organizaciones mantienen con su entorno socioeconómico.

Aunque las memorias de sostenibilidad han sido voluntarias hasta el momento, diversos pronunciamientos han propiciado su proliferación. Por ejemplo, dentro del conjunto de recomendaciones que se realizan en el “Informe de la comisión de trabajo y asuntos sociales para la potenciación de la RSC en España”, se anima al uso de iniciativas entre ellas, la *Global Reporting Initiative* (GRI, 2006) como un paso adecuado para alcanzar la transparencia, considerada como elemento constitutivo de la responsabilidad social empresarial.

En efecto, la iniciativa que mayor trascendencia ha tenido a nivel internacional sobre la publicación de memorias de sostenibilidad ha sido la de GRI, propiciándose de este modo una cada vez mayor congruencia en las prácticas de las empresas a este respecto. Este artículo pretende discutir

los principales aspectos de la última guía elaborada por la GRI y valorar su aplicación por las empresas.

### **Las guías de la Global Reporting Initiative**

En octubre de 2006 GRI publicó la tercera versión de sus guías (G3), tras un proceso de consulta con organizaciones empresariales y sindicales, ONGs, inversores, auditores y académicos, basándose para ello en la experiencia acumulada a partir de la aplicación de las guías publicadas en 2002.

G3 pretende ser “un marco fiable y creíble para la elaboración de memorias de sostenibilidad que pueda ser utilizado por las organizaciones con independencia de su tamaño, sector o ubicación” (GRI, 2006, p. 4). Su objetivo de promover la transparencia sobre la contribución empresarial al desarrollo sostenible (satisfacción de las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades) ha conducido a GRI a presentar en sus guías un conjunto de principios, protocolos y suplementos sectoriales, para asistir a las organizaciones en la recogida de datos y en la elaboración de esta información, siempre con la credibilidad que otorga la participación de diferentes grupos de interés o partícipes.

El análisis de las guías G3 de GRI lo efectuamos en tres etapas en las que discutiremos sus principales aspectos: sus principios de elaboración, el contenido básico de las memorias de sostenibilidad y finalmente la publicación y publicidad de la propia memoria.

### **Principios que guían la recogida, elaboración y difusión de la memoria de sostenibilidad**

La memoria de sostenibilidad que llega a manos de los grupos de interés, ha pasado por un proceso de recolección de datos y elaboración de información, que debe estar guiado por ciertos principios que puedan aplicarse en la definición del contenido de la memoria de cada empresa y que garanticen la calidad de la información que contiene. Siendo conscientes de la dificultad que entraña decidir concretamente qué aspectos son los que mejor informan sobre la contribución empresarial al desarrollo sostenible (Gray y Milne, 2004), la GRI ofrece en G3 una serie de orientaciones que “describen las acciones que se pueden adoptar, o las opciones que la organización informante puede tener en cuenta a la hora de decidir sobre el proceso”. (p. 8)

Mientras que en la versión 2002 de las guías GRI se proponían once principios desglosados en cuatro apartados, en la versión G3 se ha optado por la identificación de diez principios subdivididos en dos categorías, como se puede ver en el cuadro 1. Siguiendo esta distinción presentaremos en primer lugar los principios que ha de regir el contenido de la memoria y a continuación

aquellos que establecen criterios sobre la calidad de la información contenida en la memoria de sostenibilidad.

Cuadro 1: Correspondencia entre principios de las diferentes versiones de GRI

G3 (2006)		GRI 2002	
Categorías	Principios	Principios	Categorías
Contenido de la memoria	Participación de grupos de interés	Globalidad	Marco de la memoria
	Materialidad	Transparencia	
		Relevancia	
	Contexto de sostenibilidad	Contexto de sostenibilidad	Contenido de la memoria
	Exhaustividad	Exhaustividad	
Calidad de la memoria	Claridad	Claridad	Acceso a la memoria
	Periodicidad	Periodicidad	
	Equilibrio	Neutralidad	Calidad de la memoria
	Precisión	Precisión	
	Comparabilidad	Comparabilidad	
	Fiabilidad	Auditabilidad	Marco de la memoria

Los principios G3 sobre el contenido de la memoria, de acuerdo con la filosofía de las guías, tratan de promover el compromiso con los partícipes y la transparencia acerca de los impactos económicos, sociales y ambientales de las organizaciones.

El principio de *materialidad* o relevancia dicta el umbral que determinará, en virtud de su importancia, qué información se incluirá en la memoria de sostenibilidad. En su aplicación, no sólo debe considerarse la materialidad en las decisiones estrictamente económicas dirigidas a usuarios financieros, sino que también este principio debe pivotar sobre un mayor rango de impactos y de partícipes. Es así como la aplicación del principio de materialidad está íntimamente relacionada con el principio de *participación de grupos de interés*, dado que en la determinación de la materialidad han de tenerse en cuenta factores internos, como la misión y la estrategia de la firma, junto con las preocupaciones y expectativas de los partícipes. La presentación de la información también debe reflejar la materialidad de ésta, en el sentido de que se destaquen aquellos aspectos de mayor importancia sobre los que tienen una menor.

El principio de *participación de grupos de interés (stakeholder inclusiveness)* establece que las expectativas e intereses de los grupos de interés, han de constituir el punto de referencia sobre el cual basar las decisiones más trascendentes al elaborar las memorias de sostenibilidad: su alcance, su cobertura, la aplicación de indicadores y el enfoque de verificación. Permítasenos en este punto una precisión terminológica. En la traducción española de G3 este principio se denomina redundantemente “*participación de los grupos de interés*” ya que por el hecho de serlo, todos los partícipes intervienen en la organización. En la versión española dos términos, *inclusiveness* y *engagement*, se han traducido por participación, impidiéndose así una apreciación completa de la importancia de este principio.

La aplicación de este principio implica un enfoque activo de la organización en la inclusión de los puntos de vista de los grupos de interés (*inclusiveness*). Este principio se articula además, a través de procesos de compromiso (*engagement*) con los partícipes que van mucho más allá de la mera consulta, y a partir de los cuales se debe conseguir un equilibrio entre los intereses específicos de los diferentes grupos de interés, tanto de aquellos que pueden o eligen expresar sus preocupaciones de una forma más explícita, como de aquellos que hagan uso de otros medios de comunicación utilizados por la organización informante.

Por otro lado, el desarrollo sostenible es un concepto sistémico que requiere un nivel de análisis, que es muy diferente del utilizado en los informes empresariales. El análisis del desarrollo sostenible y las decisiones resultantes es factible a un nivel local, regional o de ecosistema, donde este concepto puede aplicarse a realidades físicas o ecológicas que están basadas en la actividad biológica y en el flujo de materiales y energía (Gray y Milne, 2004). Sin embargo, las organizaciones son construcciones humanas abstractas, cuya base física no es estable. El principio de *contexto de sostenibilidad* trata de salvar este obstáculo para las memorias de sostenibilidad, obligando a que la información se elabore considerando a la organización en un amplio contexto de sostenibilidad.

Por último, la definición del contenido de la memoria de sostenibilidad, se basa en decisiones sobre su alcance, cobertura y dimensión temporal. Por alcance se entiende el rango de aspectos que cubre la memoria y que deben incluir los aspectos sociales, ambientales y económicos que se describen más adelante. Por cobertura se entiende el conjunto de entidades y/o actividades incluidas en la información presentada. El principal reto que enfrenta la definición de la cobertura de la memoria de sostenibilidad, radica en el establecimiento de los límites de la organización informante, no siendo suficiente establecer un perímetro de acuerdo con criterios estrictamente financieros (por ejemplo, los utilizados en la consolidación de estados financieros) (Archel y otros, 2008). Por el contrario, el principio de *exhaustividad* de G3 propone que la memoria de sostenibilidad debe incluir aquellas entidades

sobre cuya contribución a la sostenibilidad, la entidad informante tenga especial influencia y aquellas actividades dentro de la cadena de suministro hacia atrás (proveedores) y hacia delante (clientes) de cuyo impacto social y ambiental no se pueda excluir la responsabilidad de la entidad informante. En relación a la dimensión temporal de la información, aún cuando se debe informar de los impactos en un corto periodo de tiempo, se debe presentar el efecto acumulado y la posible evolución de los mismos a largo plazo.

Hasta aquí se han repasado brevemente los principios de G3 que ayudan a definir el contenido de la memoria: participación de los grupos de interés, materialidad, contexto de sostenibilidad y exhaustividad. En relación al conjunto de principios sobre la calidad de elaboración de las memorias de sostenibilidad, tres son los básicos (equilibrio, comparabilidad y precisión), junto con otros tres sobre comprensión y confianza de las memorias por parte de los usuarios (claridad, periodicidad y fiabilidad).

Los resultados de la actuación de la entidad informante pueden ser tanto positivos como negativos. Dado que la información sobre aspectos negativos puede no ser muy atractiva para la entidad informante, puede existir la tentación de omitirla. Contra el indeseable sesgo que supondría tal omisión, el principio de *equilibrio* establece que la información ha de ser neutral, presentando los resultados tanto positivos como negativos de la actuación de la organización y diferenciando claramente entre la descripción y la interpretación de los hechos.

Uno de los principales valores de GRI es que permite la presentación de información homogénea y comparable. El principio de *comparabilidad* se refiere tanto a la posibilidad de comparación entre información presentada en las memorias de diferentes organizaciones, como la información de una misma organización a lo largo del tiempo. Para ello, las organizaciones deben presentar información relativizada en atención a características como el tamaño o la situación geográfica que podrían hacer incomparable la información. En relación a los métodos de cálculo, el principio de comparabilidad establece que éstos han de ser uniformes a lo largo del tiempo y, en el caso de alterarse, la organización informante deberá proporcionar información sobre ello, así como facilitar la repercusión que ello tendría en la comparabilidad de la información con la publicada en años anteriores.

El principio de *precisión* de G3 se refiere al detalle con que debe presentarse la información contenida en la memoria. La organización informante deberá utilizar descripciones de carácter narrativo y/o mediciones cuantitativas detalladas, dependiendo de la naturaleza de la información y de los usuarios a los que va destinada.

Los principios de *periodicidad* y *claridad* establecen que la información proporcionada en la memoria debe referirse a periodos recientes, expresarse

mediante términos que no sean demasiado técnicos y que no constituyan una jerga específica y en la que los usuarios de la información sean capaces de hallar la que consideren necesaria, sin necesidad de esfuerzos extraordinarios. Para ello, las memorias de sostenibilidad deben ser accesibles: estar disponibles en las lenguas que permitan su lectura a los partícipes, ser accesibles por medios tecnológicos y proporcionar tablas con un resumen de datos con enlaces.

Por último, el principio de *fiabilidad* establece que la información y los procesos utilizados en la preparación de la memoria de sostenibilidad han de ser registrados, compilados, analizados y publicados, de tal forma que puedan ser objeto de examen y que se establezca la calidad de la información publicada. Para el cumplimiento de este principio es necesario que la organización pueda identificar las fuentes de toda la información incluida en la memoria, pueda justificar los cálculos y disponga de una declaración de los responsables de la información o de los datos originales. Este principio es un prerrequisito para la verificación externa de la memoria de sostenibilidad, aunque la falta de verificación externa no debería obstar a la observación de este principio.

Todos estos principios conforman la primera fase del proceso de elaboración de la memoria de sostenibilidad, en la que se selecciona su contenido y se supervisa su calidad. En la redacción de la memoria de sostenibilidad también es útil contar con recomendaciones sobre su contenido concreto.

### **Contenido de la memoria de sostenibilidad: recomendaciones G3**

G3 también realiza recomendaciones sobre el contenido deseable de una memoria de sostenibilidad. Siguiendo G3, la información a incluir se puede clasificar en tres apartados: perfil de la organización, estructura de gobierno e indicadores de desempeño. Mientras que los dos primeros presentan una visión sobre el contexto de la organización y la preparación del informe, el último proporciona información sobre los impactos de la organización en las diferentes áreas.

En G3 el *perfil de la organización* está compuesto por un total de veinticinco indicadores subdivididos en tres categorías: estrategia y análisis; perfil de la organización; y parámetros de la memoria.

En la primera categoría encontramos un apartado cuyo objetivo es transmitir la visión estratégica que sobre el desarrollo sostenible, tiene la empresa. Se deben incluir aquí tanto una declaración del máximo responsable de la organización, como la descripción de los principales impactos, riesgos y oportunidades que el desarrollo sostenible plantea a la organización. Este apartado permite otorgar credibilidad al resto del informe a través de la comunicación de las prioridades estratégicas y asuntos clave a corto y medio plazo, los principales eventos, logros y fracasos que hayan tenido lugar durante



el periodo cubierto por la memoria, las perspectivas de desempeño en relación a los objetivos y los principales objetivos y desafíos en los próximos años, así como un análisis de la sostenibilidad.

La segunda categoría, perfil de la organización, incluye algunos datos que identifican la organización informante, además de las políticas seguidas para garantizar la comparabilidad de la memoria.

En la tercera categoría se incluyen los datos que definen la memoria. En relación al principio de exhaustividad, aquí han de describirse el periodo cubierto, el alcance y la cobertura de la memoria de sostenibilidad. También debe ofrecerse una tabla resumen con los contenidos básicos de la memoria, así como la política y práctica actual referida a la verificación de la memoria (ver cuadro 2).

---

#### Cuadro 2: La verificación de las memorias

---

Además de los procedimientos que la organización establezca de forma interna para garantizar la adecuación de la información contenida así como sus fuentes (según el principio de fiabilidad), GRI recomienda recurrir a la verificación externa de las memorias de sostenibilidad.

La verificación ha de realizarse por un grupo externo a la organización que puede consistir en firmas de servicios profesionales de verificación, paneles de grupos de interés, así como otros grupos o individuos externos.

GRI utiliza el término 'verificación externa' para referirse a las actividades destinadas a presentar la publicación de conclusiones, en relación con la calidad de la memoria y de la información en ella contenida, de forma que se verifica el proceso de elaboración de las memorias de sostenibilidad, pero no el nivel de desempeño de la organización.

En general, las principales cualidades de una verificación externa de memorias según el marco de GRI son:

- La verificación se lleva a cabo por grupos o individuos externos a la organización.
  - La verificación es sistemática, documentada, basada en comprobaciones y se caracteriza por disponer de procedimientos definidos.
  - La verificación valora si la memoria proporciona una imagen razonable y equilibrada del desempeño, teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria, como la selección general del contenido.
  - La verificación evalúa en qué medida los encargados de la preparación de la memoria han aplicado el Marco de elaboración de memorias de GRI (incluidos los principios de elaboración de memorias) con el fin de alcanzar sus conclusiones
  - La verificación da como resultado una opinión o un conjunto de conclusiones que están disponibles para el público por escrito, así como una declaración por parte del verificador sobre su relación con el responsable de la elaboración de la memoria.
- 

La organización informante deberá proveer detalles sobre la *estructura de gobierno*. Este apartado es novedoso con respecto a la versión de las guías de 2002. En este caso GRI, mediante un total de diecisiete indicadores, insta a las organizaciones a divulgar su estructura de gobierno, los mecanismos de

comunicación entre accionistas, empleados y órganos de gobierno, así como los compromisos que la organización haya asumido en relación a iniciativas externas (por ejemplo la adhesión a los principios del Pacto Mundial). Pero quizás al aspecto que más atención se presta en este apartado es a la participación y compromiso con los grupos de interés durante todo el proceso de elaboración de memorias de sostenibilidad. Para ello, la organización debe demostrar la existencia de una relación con los partícipes, correctamente identificados, y describir los procedimientos que se han seguido para tener en cuenta sus expectativas y el resultado de las consultas.

Finalmente, el contenido más sustantivo de las memorias de sostenibilidad se materializa en los *indicadores de desempeño*. Las organizaciones deben revelar información relevante sobre sus impactos sociales, económicos y medioambientales. Esta información debe mostrar tendencias, para lo que, junto con los datos correspondientes al periodo que cubra la memoria, deben también revelarse los de, al menos, dos periodos precedentes. Las organizaciones deben también revelar los objetivos a corto y medio plazo que han establecido en relación a estos mismos indicadores. Igualmente, la información proporcionada en la memoria de sostenibilidad preparada conforme a GRI, deberá estar recopilada e interpretada de acuerdo con los protocolos técnicos que en su caso sean aplicables, presentando en la medida de lo posible, los datos de forma normalizada y con un nivel de agregación apropiado que permita a los usuarios de la información su correcta interpretación.

GRI ha dividido los indicadores de desempeño en tres grandes grupos que incluyen aspectos medioambientales, económicos y sociales. El cuadro 3 muestra la naturaleza de los indicadores incluidos en cada categoría.

G3 propone en cada categoría indicadores principales y adicionales. Mientras que los indicadores principales se consideran básicos para que una organización pueda mostrar su contribución al desarrollo sostenible, los indicadores adicionales tratan cuestiones que ayudan a comprender el contexto en el que actúa la organización. Dada su naturaleza, se espera que la organización informante dote de contenido a la totalidad de indicadores principales (o en su defecto explique por qué no lo hace), siendo la divulgación de los indicadores adicionales de carácter voluntario.

En la versión G3, GRI establece dos novedades con respecto a las versiones anteriores. En primer lugar la falta de mención explícita a los indicadores integrados. Si bien en la versión anterior se instaba a las organizaciones a su desarrollo, después del periodo de desarrollo y consulta, no parece que hayan dado el fruto esperado (algunas excepciones son los indicadores integrados incluidos en los informes de AVE y Caja Navarra). En segundo lugar, las políticas y sistemas de gestión, que en versiones anteriores se presentaban de forma

Cuadro 3: Indicadores de desempeño mostrados en G3

CATEGORÍAS	DIMENSIONES																
	ECONÓMICA						SOCIAL										
	MEDIOAMBIENTAL			Derechos Humanos			Sociedad			Responsabilidad sobre productos							
	P	A	P	A	P	A	P	A	P	A	P	A					
Desempeño económico	4	0	Materiales	2	0	Empleo	2	1	Prácticas de inversión y provisionamiento	2	1	Comunidad	1	0	Salud y Seguridad del Cliente	1	1
Presencia en el mercado	2	1	Energía	2	3	Relación Empresa/Trabajadores	2	0	No discriminación	1	0	Corrupción	3	0	Etiquetado de productos y servicios	1	2
Impactos económicos indirectos	1	1	Agua	1	2	Salud y Seguridad en el trabajo	2	2	Libertad de Asociación y Convenios Colectivos	1	0	Política Pública	1	1	Comunicaciones de Marketing	1	1
			Biodiversidad	2	3	Formación y Educación	1	2	Abolición de la explotación infantil	1	0	Comportamiento de Competencia Destéal	0	1	Privacidad del cliente	0	1
			Emisiones, vertidos y residuos	7	3	Diversidad e Igualdad de Oportunidades	2	0	Prevención del trabajo forzoso y obligatorio	1	0	Cumplimiento normativo	1	0	Cumplimiento normativo	1	0
			Productos y servicios	2	0				Prácticas de seguridad	0	1						
			Cumplimiento normativo	1	0				Derechos de los indígenas	0	1						
			Transporte	0	1												
			Aspectos generales	0	1												
Total	7	2		17	13		9	5		6	3		6	2		4	5
	9			30			14			9			8			9	

global, pasan en G3 a ser la introducción de las diferentes dimensiones. Así, se debe aportar una visión concisa sobre el modo en el que la organización ha gestionado aquellos aspectos que se definen en cada una de las categorías de indicadores de desempeño con el fin de poder evaluarlos en su contexto.

### **Publicación y publicidad de la memoria**

Los responsables de la confección de la memoria de sostenibilidad elaborada siguiendo las guías de GRI, deberán indicar en qué medida o nivel han aplicado el marco planteado para la elaboración de memorias. Si bien en versiones anteriores sólo existían dos calificaciones, “in accordance” y enfoque informal, en G3 existe hasta un total de seis categorías (C, C+, B, B+, A, A+) dependiendo del grado de experiencia que muestre la organización informante. Aquellas organizaciones que hayan seguido la versión 2002, una vez que la G3 ya estaba disponible, no podrán utilizar la expresión “de acuerdo con” (in accordance) debiéndola sustituir por la expresión “con referencia a” u otra similar (Ver cuadro 4).

Es el criterio de la propia organización informante el que otorga la calificación que ostente la memoria, de acuerdo con la adecuación del proceso al marco propuesto por GRI. Esta calificación podrá ser ratificada bien por GRI o por un verificador externo.

De acuerdo con su naturaleza voluntaria, una vez la memoria se haya publicado, la organización puede comunicarlo a GRI y dejar una copia impresa o en formato electrónico, registrar la memoria en la base de datos online de GRI y solicitar la comprobación del nivel de aplicación de la autocalificación.

### **Valoración de las memorias de sostenibilidad publicadas**

La calidad de las memorias de sostenibilidad publicadas ha mejorado notablemente en los últimos años, como también lo ha hecho el número de organizaciones que las publican. En el gráfico 1 se puede observar el dramático incremento que se ha producido en la publicación de memorias de sostenibilidad en el estado español durante la última década, hasta llegar a 133 en 2006. Sin embargo, este número de empresas representa un porcentaje muy pequeño en relación al total de empresas y supone especialmente un reto para las pequeñas y medianas empresas.

Cuadro 4: Niveles de aplicación de la guía G3

		NIVELES DE APLICACIÓN					
		C	C+	B	B+	A	A+
Contexto	Perfil	Indicadores: 1.1 2.1-2.10 3.1-3.8 y 3.10-3.12 4.1-4.4 y 4.14-4.15	verificación	Además de los indicadores requeridos en el nivel C: 1.2 3.9 y 3.13	verificación	Los mismos indicadores requeridos en el nivel B	verificación
	Estructura de gobierno			4.5-4.13 y 4.16-4.17			
	Enfoque de gestión	No se requiere	Las mismas condiciones que el nivel C y además externa	Enfoque de gestión para cada dimensión	Las mismas condiciones que el nivel B y además externa	Enfoque de gestión para cada dimensión	Las mismas condiciones que el nivel A y además externa
Desempeño	Indicadores	Seleccionar un mínimo e incluyéndose al menos uno de cada dimensión		Seleccionar un mínimo de 20 indicadores, incluyéndose al menos uno económico, uno de medioambiental, uno de derechos humanos, uno de prácticas laborales, uno de sociedad y uno de responsabilidad sobre productos			

CONTENIDO DE LA MEMORIA

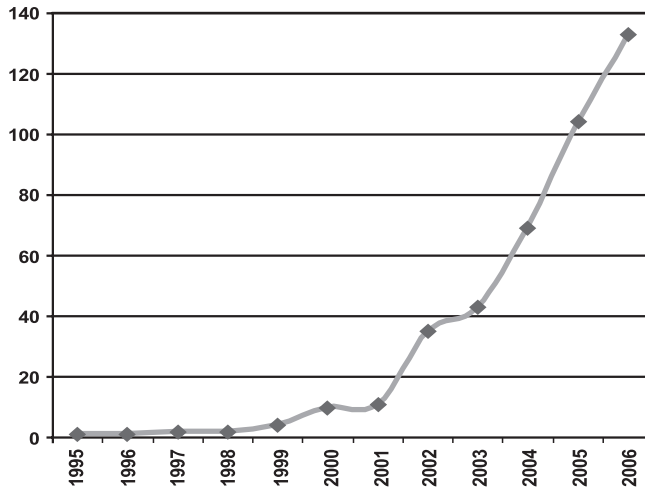


Gráfico 1: Evolución del número de memorias de sostenibilidad publicadas por empresas del estado español entre 1995 y 2006

Fuente: elaboración propia a partir de CorporateRegister.com

A pesar del avance que se ha producido en términos generales existen todavía muchos aspectos que deberían mejorarse, en aras de la mayor transparencia para el desarrollo sostenible. En otras palabras, estas son algunas de las claves que identifican la excelencia de una memoria de sostenibilidad:

- Participación de los grupos de interés. La identificación de aquellos aspectos en los que una organización contribuye al desarrollo sostenible, sólo se puede alcanzar de forma creíble mediante la participación y el compromiso con los partícipes. Muy pocas memorias de sostenibilidad demuestran que su contenido esté determinado a partir de una participación sincera de los grupos de interés.
- Contexto de sostenibilidad. Las memorias deberían centrarse en aquellos aspectos en los que la actividad de la organización tiene impacto sobre el desarrollo sostenible considerado globalmente, pero en el fondo de muchas memorias de sostenibilidad se transmite más una preocupación por la reputación de la organización, que por su impacto real en el medio ambiente o en la sociedad. También se puede observar una mayor preocupación por el punto de vista de los accionistas, que por el de otros partícipes (Bebbington y otros, 2008). A pesar de la obvia importancia que los accionistas o los clientes tienen para las organizaciones, el propósito de las memorias de sostenibilidad es más amplio y debe reflejarse en un

mayor equilibrio entre los intereses de grupos de interés contractuales (accionistas y clientes) y otros que no lo son (Moneva y otros, 2006).

- Exhaustividad. Diversos estudios realizados por los autores de este trabajo (Archel y otros, 2008) han puesto de manifiesto que las memorias de sostenibilidad suelen limitar su alcance a muy pocas áreas de la organización. Las memorias de sostenibilidad deben aspirar a cubrir todas las actividades con impacto social y ambiental de su cadena de proveedores y clientes que la organización controle de algún modo.
- Claridad. Las actuales memorias de sostenibilidad, con una extensión que a veces supera las 200 páginas, no sirven a su propósito. En muy poco contribuye a su objetivo de comunicación lo prolijo de las descripciones, la frecuente repetición o la impresión de que a veces la redacción de la memoria es un ejercicio de introspección de la propia empresa. Una buena memoria de sostenibilidad debería no extenderse más allá de las 50 páginas, sintetizando aquellos aspectos más sustantivos de su compromiso con los partícipes, materializado en indicadores de desempeño que se revelan de manera sistemática, comparándose con ejercicios precedentes y con objetivos.
- Fiabilidad. La verificación de la memoria de sostenibilidad es un aspecto esencial de su credibilidad. Sin embargo, el trabajo de verificación realizado se limita a visitas de muy pocas horas a la empresa, defraudando las expectativas de los lectores de las memorias. En estas condiciones, la verificación no cumple su objetivo.
- Indicadores de desempeño. Un aspecto positivo que facilita la comparabilidad de la memoria es el hecho de que ya sean muchas memorias de sostenibilidad las que ofrecen comparaciones de sus indicadores con los de años anteriores. Sin embargo, un examen superficial de las memorias revela que todavía son muy pocas las que realizan un ejercicio sistemático de establecimiento de objetivos cuantificados y comparación posterior.

## Conclusiones

Las guías de GRI son un marco útil para las empresas que quieren informar de sus impactos sobre el desarrollo sostenible a través de una memoria, siempre que se tengan en mente sus limitaciones. En los últimos años se ha producido un crecimiento espectacular del número de empresas que publican memorias de sostenibilidad y de la calidad de las mismas. Sin embargo, todavía quedan muchos aspectos por mejorar para que estos informes respondan a las expectativas que los grupos de interés no contractuales se han creado con las guías GRI.

## Referencias Bibliográficas

- Archel, P.; Fernández, M. y Larrinaga, C. (2008). **The organizational and operational boundaries of triple bottom line reporting: a survey.** *Environmental Management Journal*, 41(1), 106-117.
- Bebbington, J., Larrinaga, C., y Moneva, J. M., (2008). Corporate Social Responsibility Reporting and Reputation Risk Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Gray, R. y Milne, M. (2004). Towards Reporting on the Triple Bottom Line: Mirages, Methods and Myths. En Henriques, A. (Ed.) *Triple Bottom Line: Does It All Add Up?: Assessing the Sustainability of Business and CSR*. London: Earthscan Publications.
- GRI. (2006). *G3 Sustainability Reporting Guidelines*. Ámsterdam: Global Reporting Initiative.
- Moneva, J. M., Archel, P. y Correa, C. (2006). **GRI and the camouflaging of corporate unsustainability.** *Accounting Forum*, 30, 121-137.