



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
EMPRESARIALES

La Contabilidad Medioambiental Y El Desarrollo Sostenible En Las Empresas Españolas

Autor: Jaime Gómez-Arroyo Bernabeu de Yeste
Director: Aurora García Domonte

Madrid
Junio de 2015

Jaime
Gómez-Arroyo
Bernabéu de Yeste

La Contabilidad Medioambiental Y El Desarrollo Sostenible En Las Empresas Españolas



ÍNDICE DE CONTENIDOS

Resumen	4
Palabras clave	4
Abstract	5
Key words	5
Acrónimos	6
Índice de tablas y gráficos	7
1 Introducción	8
2 La información financiera y contable del ámbito medioambiental en la empresa 12	
2.1 Las cuentas anuales y los estados financieros. La información medioambiental en el plan general de contabilidad.	12
2.1.1 Provisiones y contingencias.....	14
2.1.2 Responsabilidad social de la empresa y la divulgación voluntaria de información 15	
2.1.3 La memoria empresarial y la transparencia en el PGC	16
2.2 La información financiera y medioambiental internacional	18
2.2.1 Normativa internacional.....	18
2.2.2 La memoria anual en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC).....	20
2.2.3 La memoria de sostenibilidad.....	21
2.2.4 Certificaciones internacionales (EMAS e ISO)	28
3 La información medioambiental en las empresas españolas	30
3.1 Empresas bajo la normativa del PGC07	30
3.1.1 El Corte Inglés S.A.	30
3.1.2 Mercadona S.A.	32
3.2 Empresas bajo la normativa internacional IFRS	35
3.2.1 Iberdrola S.A.	35
3.2.2 Inditex S.A.	36
3.2.3 Repsol S.A.....	37
3.2.4 Endesa S.A.	38
3.2.5 Gas Natural S.A.....	39
3.2.6 Red Eléctrica de España S.A. (REE).....	40
3.2.7 Fomento de Construcciones y Contratas S.A. (FCC)	41
3.2.8 Síntesis del estudio realizado.....	42
4 Conclusiones	44
5 Bibliografía	46

Resumen

Mediante la elaboración de este trabajo se pretende informar al lector sobre la normativa contable actual en materia medioambiental. Se expondrá tanto la normativa contable española como la normativa internacional, así como también las principales certificaciones internacionales de calidad respecto a los sistemas de gestión ambiental en las empresas.

Más adelante, una vez descrito el marco teórico del tema, se realizará un análisis de varias empresas españolas. Algunas de estas empresas estarán sujetas a la normativa del Plan General de Contabilidad 2007 y, las otras serán empresas cotizadas que han de presentar sus cuentas anuales consolidadas según la normativa internacional.

A través del estudio de la normativa y el análisis de las empresas, se pretende valorar la importancia de la dimensión medioambiental en el sector empresarial, además de, evaluar las diferencias entre la norma española y la norma internacional.

Palabras clave

Medio ambiente

Memoria de Sostenibilidad

Responsabilidad Social de la Empresa

Sostenibilidad

Contabilidad Medioambiental

Abstract

Throughout this paper the author pretends to inform the reader about the accounting regulation relating environmental aspects. Not only is an insight of the Spanish accounting regulation system going to be provided, but also of the international requisites and the main international certifications related to environmental management systems companies have.

Further on, once the theoretical framework has been exposed, an analysis of various Spanish companies is going to be conducted. Some of these companies are going to be under the Spanish reporting regulations, but various others are going to be publicly traded, so that their consolidated financial reports have to be adjusted to international accounting criteria.

By studying the actual regulations and by the analysis of different companies, the paper pretends to assess the importance of the environmental aspect in the business sector, as well as, comparing and contrasting the difference between the Spanish and the international criteria.

Key words

Corporate Social Responsibility

Environment

Environmental accounting

Sustainability

Sustainability Report

Acrónimos

AENOR	Asociación Española de Normalización y Certificación
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
ECI	El Corte Inglés S.A.
EMAS	<i>Eco-Management and Audit Scheme</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FCC	Fomento de Construcciones y Contratas
GEI	Gases de efecto invernadero
GNF	Gas Natural Fenosa S.A.
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
ISO	<i>Internacional Organization For Standardization</i>
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
PGC 07	Plan General de Contabilidad 2007
PYMES	Pequeñas y medianas empresas
REE	Red Eléctrica de España S.A.
REFC	Revista Española de Financiación y Contabilidad
RSC	Responsabilidad Social Corporativa
SEPI	Sociedad Estatal de Participaciones Industriales
SGMA	Sistema de Gestión Medioambiental
UE	Unión Europea

Índice de tablas y gráficos

<i>Figura 1: Variación de la Temperatura Global.</i>	9
<i>Figura 2: Marco para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad.</i>	23
<i>Figura 3: Resumen del análisis realizado.</i>	43

1 Introducción

El presente trabajo pretende entrar en profundidad en los aspectos más críticos de la contabilidad medioambiental y el grado de importancia que tiene ésta en la contabilidad tradicional y en los estados financieros empresariales.

En este trabajo se pretende analizar si las empresas españolas siguen tanto las pautas que dicta, o bien el Plan General Contable (PGC), para lo que utilizaremos lo ejemplos de empresas como MERCADONA S.A. o EL CORTE INGLÉS S.A., o bien las pautas que dicta la normativa internacional que marca el *International Financial Reporting Standards* (IFRS), para lo cual utilizaremos varias empresas cotizadas en el IBEX-35 como por ejemplo IBERDROLA S.A., INDITEX S.A. ó REPSOL S.A.. Al realizar esta comparación, queremos ver, tanto la diferencia de interpretación e información incluida entre las empresas, como también el compromiso de éstas con el medio ambiente, sin olvidar evaluar también si el aspecto medioambiental o sostenible realmente tiene algún efecto más allá de las meras palabras e intenciones.

Más adelante, una vez descrita la normativa aplicable a la información medioambiental, se analizarán varias empresas, entre ellas las citadas en el párrafo anterior, para saber, en primer lugar, si estas cumplen los requisitos de información que estipulan tanto la normativa aplicable del PGC como también aquellas empresas sujetas a las IFRS. En cuanto al segundo objetivo del estudio, se pretende conocer cuáles de estas empresas expresan con más detalle y mayor transparencia la información relacionada con el medioambiente, ya sea a través de certificados internacionales o bien a través de memorias de sostenibilidad (GRI) que añadan más información al mínimo estipulado por la normativa aplicable.

Para entender el motivo de este trabajo debemos comprender que en nuestra sociedad actual la idea de que el capitalismo es un orden social y económico que ha beneficiado al desarrollo humano durante los dos últimos siglos es un hecho. Si bien, es cierto que la actividad económica no siempre se han desarrollado de la forma más

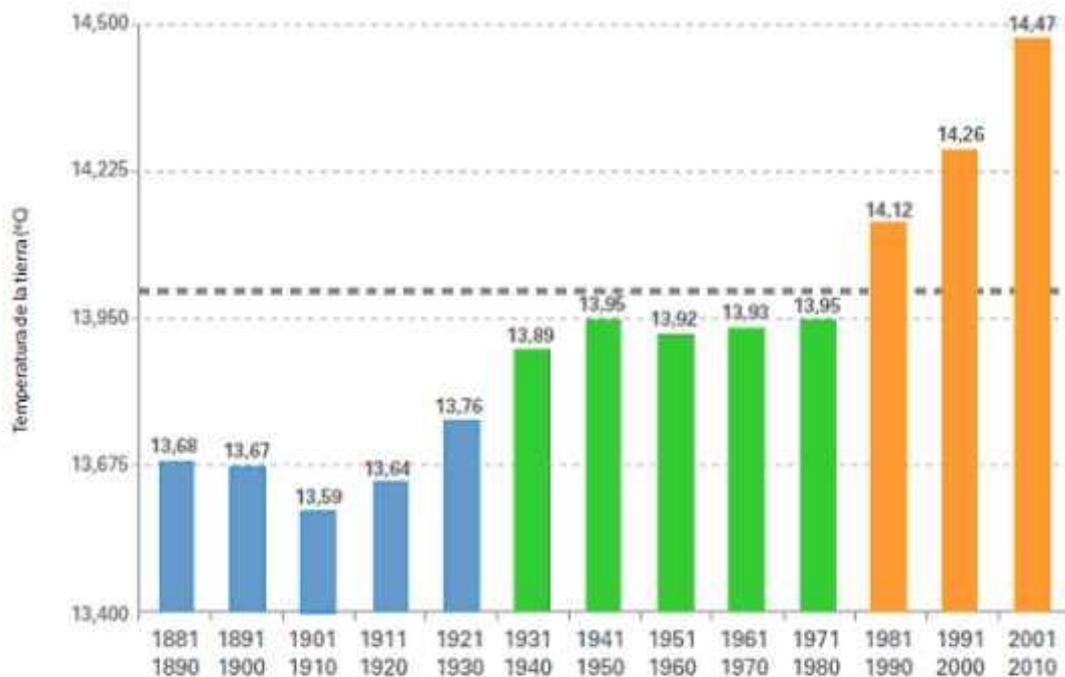
responsable posible, ya que como norma general, tanto empresas como individuos, han tratado de satisfacer sus necesidades económicas al máximo sin tener en cuenta los posibles efectos adversos que sus actos podrían tener para con el resto de habitantes del planeta y el medio ambiente.

Desde la Revolución Industrial hasta nuestros días, la actividad económica ha generado un impacto medioambiental muy negativo en el planeta. Debido a este gran impacto y al conocimiento de las consecuencias de nuestros actos, la sociedad ha tomado la conciencia necesaria para actuar de forma firme para salvaguardar el medio ambiente y, tanto las organizaciones como los estados han empezado a adoptar ciertas medidas que garanticen el desarrollo sostenible.

La incorporación de la información sobre la gestión medioambiental en la Responsabilidad Social Corporativa (RSC), los tratados internacionales sobre el medioambiente y la existencia en España del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, son un claro indicador de la importancia que va adquiriendo este aspecto en las preocupaciones de la sociedad en su conjunto. Si bien, es cierto que para la implantación de este tipo de medidas y la creación de estos entes reguladores, ha sido necesario que la temperatura global del planeta haya aumentado en 0,8°C desde 1880 (0,20°C desde 1975)¹ (Figura 1), haciendo cuestionar la propia supervivencia de la vida en el planeta debido a los efectos que el calentamiento global puede causar (como por ejemplo el derretimiento de los polos y el consecuente aumento del nivel del mar ó el cambio de patrón en el clima, habiendo eventos naturales de mayor intensidad y mayor peligro).

Figura 1: Variación de la Temperatura Global.

¹ Greenpeace España, 2009.



Fuente: Agencia Estatal de Meteorología (AEMET), 2013.

No obstante, el conocimiento sobre las consecuencias negativas que puedan tener los actos que llevan a cabo tanto las empresas como los países no garantizan en absoluto el cumplimiento de los tratados internacionales ni la preservación del medioambiente, ni tampoco garantizan un desarrollo sostenible. Es más, Estados Unidos, la primer potencia mundial y país donde se consume un 25% de la energía fósil que se consume en el mundo cada año, no ratificó su adhesión al Protocolo de Kioto (1997), lo que muestra que el capitalismo, y en definitiva la prosperidad económica, sigue siendo un aspecto mucho más importante para la mayor parte de la población mundial que el desarrollo sostenible y la preservación del medio ambiente. En contra de la creencia popular de que la mayor parte de la emisión de gases de efecto invernadero (GEI) viene dada por el sector transportes, lo cierto es que el sector energético emite un 24% de este tipo de gases, por delante del 17% emitido por las industrias y también un 17% emitido por el transporte (aéreo, marítimo y por carretera). (World Wide Fund for Nature, 2013)

Más adelante, la creciente preocupación de la sociedad por la sostenibilidad ha conllevado a que las empresas tengan una mayor implicación en este aspecto, y por ello hoy en día muchas empresas incluyen en sus memorias corporativas planes de RSC en

los que se contemplan acciones medioambientales e informan sobre las consecuencias de la actividad de la empresa en el medio ambiente. También es destacable la iniciativa tomada por parte del Global Reporting Initiative (GRI), organización mundial líder en el área de la sostenibilidad y que ha introducido una guía para que las empresas puedan publicar memorias de sostenibilidad, en la cual se incluye información sobre el desempeño, no sólo económico, sino también ambiental, social y de gobierno en la corporación (GRI, 2013).

La contabilidad, tal y como se ha ido utilizando hasta ahora, no tiene prácticamente en cuenta los costes externos que ocasiona la actividad de la empresa, por lo que la omisión de dicha información puede no reflejar completamente la imagen fiel de la empresa y, por ello, no se informa plenamente sobre si la empresa está actuando o no de manera responsable y sostenible.

2 La información financiera y contable del ámbito medioambiental en la empresa

2.1 Las cuentas anuales y los estados financieros. La información medioambiental en el plan general de contabilidad.

La búsqueda de la transparencia de la información financiera divulgada por las empresas, cotizadas o no, y la protección de todas las partes interesadas en la información empresarial (*stakeholders*) fomentaron el desarrollo de los sistemas de regulación contable, los cuales divergen entre las distintas jurisdicciones y cambian a lo largo del tiempo, reflejando la repercusión de factores puntuales o de la normal evolución del entorno, a nivel micro y macroeconómica. (Revista Española de Financiación y Contabilidad, 2008)

En el marco español existen varios tipos de normativas contables, que serán de aplicación dependiendo de las características de cada empresa. El Plan General de Contabilidad (PGC) 2007 se aprobó en España con la intención de asemejar la norma nacional a las normas europeas. Dentro del PGC 2007 también encontramos la normativa contable para pequeñas y medianas empresas, empresas con no más de 250 empleados. Más adelante, aquellas empresas cotizadas en España deberán aplicar los criterios dictados por el *International Financial Reporting Standard* (IFRS), órgano encargado de la normativa contable internacional.

Por tanto, la primera distinción que debemos hacer en el marco contable español es la de separar las empresas en tres grandes grupos, ya que la normativa contable que se aplica en España depende del tamaño que tienen las empresas.

1. Empresas cotizadas
2. Grandes empresas no cotizadas

3. Pequeñas y medianas empresas (PYMES)

En cuanto a las empresas públicas españolas están obligadas a publicar sus cuentas al menos una vez al año aunque en el caso de las sociedades cotizadas, éstas deben publicar sus estados financieros de manera trimestral para que todos los inversores estén al corriente de la situación de la empresa. Dentro de esta información pública podemos encontrar los distintos documentos que conforman las cuentas anuales, en los cuales encontramos:

- 1) Balance de situación
 - 2) Cuenta de pérdidas y ganancias
 - 3) Estado de cambios en el patrimonio neto
 - 4) Estado de flujos de efectivo
 - 5) Memoria empresarial
- } Estos dos fueron incluidos con el PGC 2007

En resumen la contabilidad financiera de una empresa debe medir y analizar la realidad financiera de ésta. Dicha información es utilizada posteriormente por los distintos grupos de interés de la empresa, también denominados *stakeholders*, para analizar la gestión, actividad y el futuro de la misma. Cada uno de los distintos documentos que podemos encontrar en el informe anual de una empresa tiene el objetivo de informar sobre la situación de la empresa desde distintos puntos que han de evaluarse.

- 1) El balance de situación: Se trata de un informe financiero contable de la empresa en un momento determinado del tiempo. Tiene como objetivo informar sobre la situación económica de una empresa y, refleja y agrupa todos los bienes, derechos y obligaciones que tiene la empresa (España. PGC 2007)
- 2) Cuenta de pérdidas y ganancias: Es un documento utilizado para conocer el resultado económico de la explotación de la empresa. Como es lógico, el resultado final del ejercicio vendrá dado por la diferencia entre gastos e ingresos. Cabe destacar que en este documento podemos encontrar una

separación entre el resultado de explotación (proveniente de la actividad habitual de la empresa), el resultado financiero (proveniente de las operaciones financieras llevadas a cabo) y los resultados extraordinarios (que provienen de actividades sin relación alguna con la actividad habitual de la empresa).

- 3) Estado de cambios en el patrimonio neto: Informa sobre la capacidad que tiene la empresa para generar tesorería o necesidades de liquidez. Este documento permite conocer la estructura financiera de la empresa y su capacidad para poder afrontar pagos.
- 4) Estado de flujos de efectivo: Refleja los movimientos en las partidas que componen el patrimonio neto de la empresa. La primera de sus partes, estado de ingresos y gastos reconocidos, refleja los gastos e ingresos generados por la empresa durante el ejercicio. En cambio, la segunda parte de este documento, estado total de cambios en el patrimonio neto, contiene las variaciones habidas en el patrimonio neto, teniendo en cuenta los ocasionados por los intercambios realizados con los socios de la empresa.
- 5) Memoria empresarial: Documento en el que, la empresa completa, expande y analiza la información contenida en los distintos documentos que componen las cuentas anuales.

2.1.1 Provisiones y contingencias.

En el Plan General de Contabilidad 2007 (PGC) podemos encontrar, dentro del grupo 1, financiación básica, la cuenta 145 “Provisión para actuaciones medioambientales”. Esta cuenta es la única de las utilizadas por el PGC en la que se tiene en cuenta el medioambiente, y es definida como; las obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143 (España. PGC 2007).

En cuanto al tratado de estas provisiones, se valorarán a la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación (España. PGC 2007). Sin embargo, en cuanto al tema que tratamos, el medio ambiente y su contabilidad en la empresa, su peso en las cuentas anuales cada vez va tomando una mayor importancia, si bien es cierto que aún no existe una normativa contable internacional que asegure un desarrollo sostenible y un correcto cuidado del medio ambiente. Hoy en día, la mayor parte de la información medioambiental que podemos encontrar sobre la empresa se encuentra en la memoria de las cuentas anuales.

2.1.2 Responsabilidad social de la empresa y la divulgación voluntaria de información

Además de la información obligatoria contenida en la memoria, la creciente preocupación por parte de la sociedad por un desarrollo económico sostenible ha provocado una reacción por parte de las empresas, que ahora ofrecen información voluntaria a través de la RSC.

Según la definición dada por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en el Foro de Expertos RSE (2005), la responsabilidad social corporativa es “ además del cumplimiento de las obligaciones legales vigentes, la integración voluntaria en su gobierno y gestión, en su estrategia, políticas y procedimientos, de las preocupaciones sociales, laborales, medioambientales y de respeto a los derechos humanos que surgen de la relación y el diálogo transparentes con sus grupos de interés, responsabilizándose así de las consecuencias y los impactos que se derivan de sus acciones”.

Conociendo la definición dada por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, la RSC se remite a las relaciones entre la empresa y la sociedad. De esta forma, la empresa se compromete a realizar y acometer distintas políticas en favor de la sociedad de forma voluntaria. Al tener esta oportunidad, muchas empresas se han decidido a elaborar informes de RSC en los que informan a sus *stakeholders* sobre distintos aspectos de la empresa, si bien es cierto que la RSC también se ha utilizado por parte de las empresas

para buscar una diferenciación con la competencia y como parte de su estrategia comercial. Por tanto, en los últimos años se han llevado a cabo procesos de homogeneización de los formatos de los informes para que así puedan ser más comprables entre las distintas empresas.

“Desde hace un tiempo el éxito empresarial ya no está representado únicamente por el reparto de las ganancias a los accionistas. La nueva demanda que se les hace a las organizaciones incluye, además de los resultados económicos, los sociales y medioambientales”. (Alicia Ramírez Orellana, Doctora de la Universidad de Almería. 2006). Debido a que las empresas quieren mejorar su imagen y su posicionamiento en el mercado, se está introduciendo la triple cuenta de resultados, la cual analizará tanto el beneficio obtenido por la empresa, como también la gestión de las externalidades producidas y también la gestión global de la empresa. En este último aspecto, la empresa no solo debería enfocarse en sus accionistas, si no que debería tener en cuenta a todos sus grupos de interés a la hora de tomar decisiones importantes en la estrategia corporativa. Este es el planteamiento introducido por John Elkington, denominado como “*Triple Bottom Line*” en su trabajo “*Cannibals With Forks*” (1997).

2.1.3 La memoria empresarial y la transparencia en el PGC

En relación con el trato contable del medio ambiente, encontraremos información sobre la relación entre la empresa con su entorno en la memoria empresarial, por lo que la memoria será cuidadoso objeto del estudio que se pretende realizar, ya que en ella se contiene prácticamente toda la información medioambiental que podemos encontrar en los estados financieros de las empresas.

Más adelante, .El PGC establece que en la memoria de las cuentas anuales se debe incluir toda la información relativa sobre los criterios de valoración utilizados por la empresa. Entre los contenidos obligatorios de la memoria podemos encontrar la información sobre la actividad de la empresa (Apdo. 1), las normas de registro o valoración (Apdo. 4), su situación fiscal (Apdo. 12) o toda la información relacionada con el medio ambiente (Apdo. 15).

Dentro del apartado decimoquinto de la memoria empresarial, el PGC indica que se debe incluir información sobre los siguientes aspectos²;

- 1) Información sobre los Criterios: Se debe informar sobre los criterios de valoración, métodos de estimación y el cálculo de las provisiones derivadas de las actuaciones medioambientales. Como es lógico, también se debe informar sobre las razones que han causado las provisiones dotadas por la empresa.
- 2) Información general: Se deben describir los equipos, sistemas e instalaciones más significativas incorporadas al inmovilizado material que tengan el fin de minimizar la huella medioambiental, la protección y mejora del medioambiente, además de sus características principales. También se debe informar sobre la naturaleza de éstas, su destino y aspectos meramente contables como su valor y su amortización, siempre que esta pueda calcularse de manera individual.
- 3) Información sobre gastos por preservación del medio ambiente: Gastos en los que ha incurrido la empresa con el fin de proteger y mejorar el medio ambiente, indicando claramente su naturaleza y destino.
- 4) Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros. Se deberá señalar para cada provisión:
 - a) Análisis del movimiento de cada partida del balance.
 - b) Información acerca de los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como también el efecto de los cambios de éste.
 - c) Descripción de la naturaleza de la obligación asumida.
 - d) Descripción de todas las estimaciones aplicadas a la valoración de los correspondientes importes. Así como de las incertidumbres que pudieran surgir de dichas estimaciones.
 - e) Los importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que se hayan reconocido en el activo de balance por estos derechos.

² Información obtenida a partir del Plan General Contable 2007.

- 5) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo:
 - a) Descripción de su naturaleza.
 - b) Evolución previsible de ésta.
 - c) Una estimación del posible impacto en los estados financieros.
 - d) Existencia de cualquier derecho de reembolso.
 - e) Indicación de los importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el activo de balance por estos derechos.
- 6) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.
- 7) Compensaciones a recibir de terceros.

Por tanto, en el PGC podemos encontrar varios conceptos relacionados con el medio ambiente, aunque el único de ellos que no es meramente descriptivo, si no tiene un efecto directo sobre las cuentas anuales de la empresa es el concepto de provisión para actuaciones medioambientales.

En cuanto a la memoria abreviada, de aplicación para fundaciones o pequeñas y medianas empresas, no recoge dentro de su contenido ningún apartado en el que se deba informar sobre el impacto medioambiental de la empresa. El modelo abreviado se ciñe a resumir la información sobre la actividad de la empresa, las bases de presentación de las cuentas anuales, la aplicación de resultados y las normas de registro y valoración.

2.2 La información financiera y medioambiental internacional

2.2.1 Normativa internacional

La Unión Europea (UE) también ha aumentado su preocupación por el aspecto medioambiental de la contabilidad, preocupación por la cual se han creado unas directivas relativas a este aspecto en las cuales se evalúan los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente, como por ejemplo la Directiva 2001/42/CE relativa a la evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente

En la última directiva redacta por el Parlamento Europeo en relación con el medio ambiente (UE. DIRECTIVA 2011/92), la UE expone la preocupación y el peligro que supone la inexistencia de un sistema que armonice a nivel europeo las repercusiones de distintos proyectos que tengan un efecto directo con el medio ambiente y, por la cual los Estados miembros pueden establecer normas con un carácter más estricto para poder así proteger el medio ambiente.

En lo que respecta a la normativa contable medioambiental a nivel europeo, con la aprobación del Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio, la UE prevé la aplicación de las normas contables NIC/NIIF para la elaboración de los estados financieros consolidados de aquellas empresas que coticen en un mercado regulado. Debido a esta aprobación todas las empresas europeas que coticen en bolsa estarán sujetas a la misma normativa contable, lo que sin duda supone una gran ventaja para todos los inversores, puesto que podrán comparar y contrastar la información entre compañías de distintos países de una forma mucho más eficaz, rápida y simple.

Las instituciones encargadas de crear y adaptar esta normativa que se sigue en la UE es el *International Accounting Standards Board* (IASB), que funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Para entender la labor del IASB es necesario conocer los cuatro objetivos principales de la implantación de una normativa internacional, que son los siguientes³:

- 1) Elaborar una única normativa contable eficiente, comprensible y obligatoria de carácter global para así conseguir una mejor comunicación de la información financiera. Para la creación de dicha normativa será necesaria una información contrastada, transparente y comparable para así facilitar el acceso a la información a aquellas personas, tanto físicas como jurídicas, que conforman el mercado empresarial de todo el mundo.
- 2) Promover el uso y la aplicación rigurosa de las normas.

³ Información obtenida a partir de la página web del IASB

- 3) Tener en cuenta las distintas necesidades de empresas de distintos tamaños o necesidades de empresas procedentes de economías subdesarrolladas.
- 4) Facilitar y promover la convergencia entre las normativas contables nacionales y las NIIF.

En la normativa contable europea, al igual que en la española, encontramos muy poco material normativo con relación al medio ambiente. Es más, la única alusión al medio ambiente en toda la normativa de las NIC/NIIF se encuentra en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, en la cual se incluyen aspectos muy parecidos a los que contiene el PGC 2007. Las NIC 37 incluyen el aspecto medioambiental en dos apartados de la normativa que son:

- 1) Se han de reconocer como provisiones las obligaciones surgidas como consecuencia de un acontecimiento pasado y cuya existencia no tenga dependencia sobre las acciones futuras de la empresa. Este tipo de obligaciones pueden ser las multas medioambientales o los costes de las obligaciones a reparar los daños medioambientales ocasionados.
- 2) Cabe la posibilidad que determinada actuación no cause el nacimiento inmediato de una obligación, pero por causa del cambio en la legislación la empresa si podría ser sancionada. Es el caso en el que se ha causado un daño ambiental, y la empresa es multada a posteriori a tras la aparición de una nueva ley, o también cuando la empresa expresa públicamente que reparará los daños, momento en el que la empresa asume las responsabilidades derivadas de dicha responsabilidad y la consecuente aparición de una provisión en sus estados contables.

2.2.2 La memoria anual en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC)

De manera muy destacable, en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 1), que expone todos los requisitos necesarios a la hora de la presentación de los estados financieros, no encontramos normativa aplicable a la dimensión medioambiental más

allá de los comentados en el epígrafe anterior. Esto quiere decir que no se ha de publicar información ambiental de manera obligatoria en la memoria anual de la empresa.

“Muchas entidades también presentan, adicionalmente a sus estados financieros, informes y estados tales como informes medioambientales y estados del valor añadido, particularmente en sectores industriales en los que los factores del medioambiente resultan significativos y donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios. Estos informes y estados, presentados adicionalmente a los estados financieros, quedan fuera del alcance de las NIIF.” (NIC 1. 2013)

En los últimos años hemos presenciado la creación de distintos documentos que se utilizan para informar a los grupos de interés sobre la sostenibilidad y la RSC de la empresa y además de la memoria empresarial, en la cual se podrá incluir información ambiental de forma libre y voluntaria, también podemos encontrar empresas que publiquen memorias de sostenibilidad.

2.2.3 La memoria de sostenibilidad

La memoria de sostenibilidad es un documento empresarial que comprende la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a grupos de interés internos y externos en relación con el desempeño de la organización con respecto del objetivo del desarrollo sostenible (GRI - Guía Para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad). Debemos destacar que la elaboración de esta memoria se considera un equivalente a otros documentos construidos para informar sobre el triple impacto de la empresa (económico, medioambiental y social), como por ejemplo la triple cuenta de resultados o los informes de RSC. La Memoria de sostenibilidad servirá de apoyo a las organizaciones a la hora de establecer objetivos, evaluar su rendimiento y también para trazar los principales cambios que debe plantearse cualquier empresa para llegar a ser sostenible.

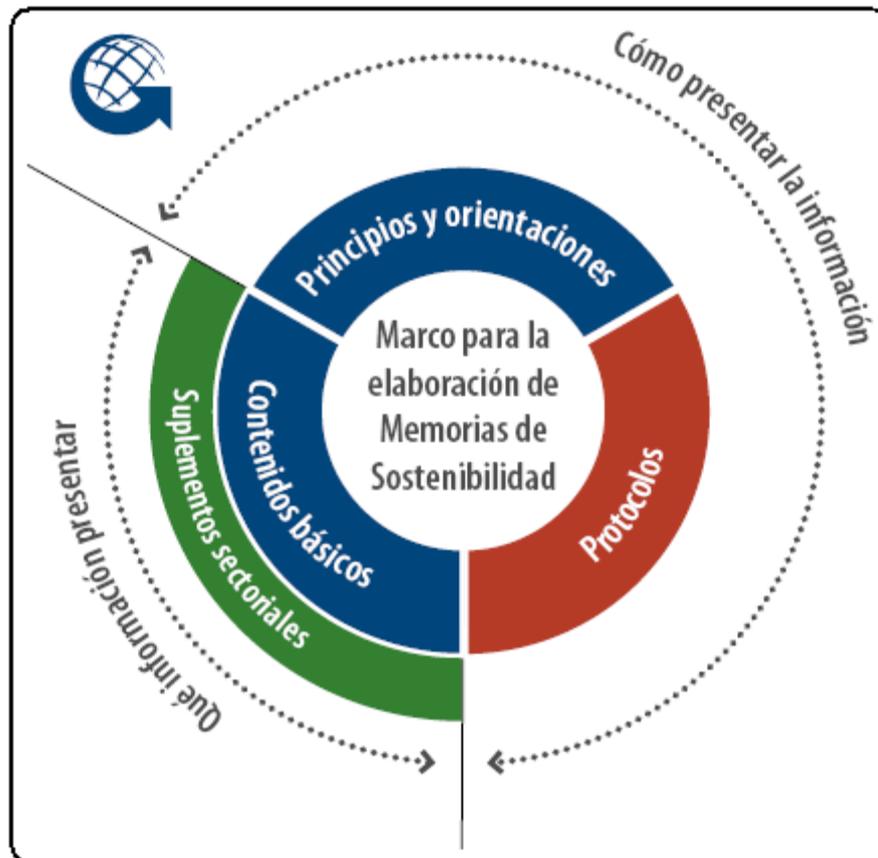
El GRI es una institución internacional encargada de la creación de guías para la elaboración de memorias de sostenibilidad. El objetivo de esta institución es el de estandarizar los informes de sostenibilidad que se pueden encontrar actualmente, y debido a su amplio reconocimiento y aceptación, el uso de sus guías está muy extendido por todo el mundo “La visión del GRI es aquella en la que la información sobre el desempeño económico, medioambiental y social de todas las organizaciones sea tan rutinaria y comparable como la información financiera” (GRI). Se ha de resaltar también que el GRI, además de ofrecer la guía para la elaboración de la memoria de sostenibilidad, también ofrece un servicio en el que se verifica el nivel de aplicación de la guía GRI, con el cual se puede comprobar la cantidad de información que se ha incluido según los criterios establecidos por el Marco GRI para la creación de Memorias de Sostenibilidad.

El Marco GRI para la realización de Memorias de Sostenibilidad está conformado, además de por la Guía de Elaboración De La Memoria De Sostenibilidad, por otros documentos presentados por la organización, como los Suplementos Sectoriales y Los Protocolos Técnicos Y De Contenido De La Memoria, y una de las ventajas que presenta este Marco es que puede ser aplicado por todo tipo de empresas, con independencia de su tamaño, ámbito de actividad o localización.

Según las instrucciones dictaminadas por el GRI para la elaboración de una memoria de sostenibilidad, debemos recordar que ésta deberá facilitar una imagen equilibrada del efecto que tiene su actividad con respecto al medio ambiente. El informe deberá incluir tanto las externalidades positivas como las negativas, para así cumplir con el principio de máxima transparencia que se pretende conseguir con toda la aplicación de la guía y para que los grupos de interés puedan conocer la información completa de la empresa (Figura 2).

En cuanto a la elaboración de la Guía, el GRI indica en primer lugar los cuatro principios generales que se han de seguir para la correcta elaboración de una Memoria de Sostenibilidad.

Figura 2: Marco para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad.



Fuente: Global Reporting Initiative (GRI), 2013.

- 1) Principio de Materialidad: La memoria deberá cubrir todos aquellos parámetros que reflejen impactos considerables en cualquiera de los ámbitos ya sean sociales, económicos o medioambientales por parte de la organización.
- 2) Principio de los Grupos de Interés: La memoria deberá incluir un detalle de las características de los *stakeholders* de la empresa y cómo ésta ha impactado sobre los intereses de estos a lo largo del ejercicio.
- 3) Contexto de sostenibilidad: La empresa debe incluir información sobre el desempeño desde el punto de vista de la sostenibilidad. Dentro de este principio se expresa de forma más clara el ámbito medioambiental de la empresa y se refiere a que se debe incluir información sobre el uso de recursos naturales o los niveles de contaminación que se han emitido por

parte de la empresa, ya sea contaminación por la actividad habitual o por contaminación debido a catástrofes (vertidos involuntarios).

- 4) Principio de Exhaustividad: Las prácticas de recopilación de la información han de ser correctas y los indicadores deben ser referidos a un mismo periodo de tiempo y tener un mismo alcance. Por tanto, los datos deben ser suficientes para recoger la huella social, ambiental y económica de la empresa en el ejercicio.

Una vez comentados los principios fundamentales que rigen la Memoria de sostenibilidad, que nos servirán para poder comprender el resto de la guía, nos centraremos sólo en la parte en la que se tiene en cuenta la dimensión ambiental de la sostenibilidad, ya que en la memoria de sostenibilidad se incluyen también aspectos como el aspecto económico, el aspecto social o el del cumplimiento de los Derechos Humanos entre otros.

En cuanto a la dimensión ambiental contenida en la Memoria de Sostenibilidad, se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, incluidos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua (GRI - Guía Para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad). Esta sección destinada a tratar el tema medioambiental es una parte bastante amplia dentro de La Guía del GRI, en donde podemos encontrar información que nos pueda ser de utilidad para ver la relación entre las empresas y el medioambiente.

Una de las preocupaciones presentes por parte del GRI es qué tipo de indicadores deben de utilizar las empresas, ya que el GRI pretende que todas las Memorias que se elaboren a través de su guía puedan ser comparables, para así facilitar el acceso a la información a todos los *stakeholders* de todas las empresas. Como consecuencia de esta preocupación, cada empresa podrá usar indicadores específicos propios, además de otros indicadores propuestos por parte del GRI.

Por tanto, el GRI propone que estos indicadores midan tanto el consumo de energía y recursos por parte de la empresa (energía, agua) como las emisiones y

externalidades que el anterior consumo ha generado (emisiones, vertidos, residuos). Además del análisis del consumo y emisión de materia, el GRI también tiene en cuenta aspectos relacionados con la biodiversidad, el cumplimiento de la legislación medioambiental o el tipo de materiales utilizados para el correcto funcionamiento de la empresa.

Más adelante, dentro de la Guía también deberá incluirse o bien un epígrafe referido a la política que defina el compromiso de la organización con respecto al medio ambiente o bien un enlace en el que se pueda encontrar dicha política, aunque sea en otro documento distinto a la Memoria de Sostenibilidad.

La Memoria de Sostenibilidad del GRI requiere que se informe sobre quién es el máximo responsable de la empresa en materia medioambiental, así como también se debe incluir una descripción de los procedimientos que ha llevado a cabo la empresa en el ámbito de la educación y la concienciación medioambiental.

Otro aspecto muy importante para el GRI es la evaluación y el seguimiento de las acciones de la empresa en materia correctiva y preventiva. Como herramientas posibles para la correcta evaluación del desempeño ambiental de la empresa, el GRI propone que se incluyan todas aquellas certificaciones o sistemas de gestión medioambiental reconocidos, para que de este modo se puedan realizar auditorías y se pueda controlar si la imagen que está trasladando la empresa es la correcta o no.

Además de toda la información de la que hemos hablado en los párrafos anteriores, también se debe incluir un apartado en el que se detallará toda la información contextual relativa al medio ambiente. Dentro de esta información podremos encontrar una descripción de las principales fortalezas y debilidades medioambientales de la empresa, así como una descripción de los distintos riesgos y oportunidades relacionados con el mismo aspecto. La empresa también deberá publicar información si hubiese adoptado nuevos procesos en la cadena de producción y evaluar las consecuencias de estos procesos, ya sean bien positivas o negativas. Por último en lo que se refiere a la información contextual que debe aparecer en la Memoria de Sostenibilidad, las empresas deben incluir las estrategias y objetivos más importantes que se han

implantado y planteado de cara a reducir el impacto que tiene la empresa en el medio ambiente.

En relación con los indicadores específicos que plantea el GRI para medir la actuación medioambiental de la empresa, debemos analizarnos por separado, ya que a través de estos conoceremos realmente el comportamiento de la empresa con el medio ambiente. El GRI propone 34 indicadores (G4 – EN) que estarán incluidos en las doce subcategorías siguientes.

- 1) Aspectos materiales: (GE-EN1 y GE-EN2)
 - a. Se debe incluir el peso de aquellos materiales que se utilizan para envasar y empaquetar los principales productos o servicios que genera la organización durante el ejercicio económico. La parte más importante de este punto es que se ha de distinguir entre aquellos materiales renovables y no renovables destinados para esta actividad.
 - b. Ha de detallarse qué porcentaje de materiales reciclados se han incluido en la fabricación de los principales productos o servicios.
- 2) Aspectos energéticos: Entre los aspectos más importantes que se deberían incluir aquí encontramos un detalle de cuanta energía ha consumido la empresa y también que porcentaje de esta energía provenía de fuentes de energía limpia. Además de esta información, la empresa deberá incluir en este apartado si ha existido alguna reducción del consumo energético en la compañía y cuál ha sido el motivo de esta reducción. (GE-EN3 a GE-EN7)
- 3) Tratamiento del agua: En este apartado el GRI busca que se incluya información sobre la cantidad de agua que ha utilizado la empresa y también diferenciar entre qué porcentaje de esta agua provenía de fuentes recicladas. También se deberá incluir información en el caso en el que la empresa haya contaminado alguna fuente de agua y afectado a la calidad de ésta. (GE-EN8 a GE-EN10)
- 4) Biodiversidad: La empresa que elabore la Memoria de Sostenibilidad deberá comunicar a sus *stakeholders* sobre si la empresa posee

instalaciones en áreas de gran valor natural, hábitats protegidos o parques naturales. (GE-EN11 a GE-EN14)

- 5) Emisiones: En cuanto al tratado de las emisiones el GRI separa las emisiones en tres categorías que se dividen en alcances:
- a. Alcance 1: Emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) producidas por la fabricación de productos.
 - b. Alcance 2: Emisiones indirectas de GEI derivadas de actividades que soportan el funcionamiento de la empresa pero que no son actividades de fabricación.
 - c. Alcance 3: Todas las emisiones excepto aquellas ya calculadas en las emisiones de alcance 1 y alcance 2.

Para los tres tipos de alcances la empresa deberá informar sobre la intensidad de las emisiones, el impacto de estas sobre el ozono y también deberán describir de qué tipo de emisiones se redujeron (alcance 1, alcance 2 o alcance 3) en el caso en el que la empresa haya reducido sus emisiones. (GE-EN 15 a GE-EN21)

- 6) Vertidos y residuos: Se han de incluir el peso total de los residuos generados por la empresa además de su destino, tratamiento y posible reutilización. En cuanto a los vertidos, se ha de comentar la calidad del vertido y también el destino de dichos vertidos. (GE-EN22 a GE-EN26)
- 7) Productos y servicios: Se incluye información sobre qué porcentaje del producto vendido y su empaquetado se recupera al ser consumido o utilizado. (GE-EN27 y GE-EN28)
- 8) Cumplimiento regulatorio. En este apartado se deberá detallar el importe de las multas o las características de las sanciones que se le hayan impuesto a la empresa. En el caso en el que la empresa no haya sido sancionada por incumplir la legislación, este apartado comprenderá solo un pequeño comentario sobre este aspecto. (GE-EN29)
- 9) Transporte: Se debe cuantificar y describir el impacto medioambiental generado, tanto por el transporte de productos, como también por el transporte de personal. También se deberá incluir información sobre si la empresa está intentando reducir el impacto medioambiental en este

aspecto y también se deberá informar sobre los criterios utilizados para realizar los cálculos del impacto medioambiental. (GE-EN30)

- 10) General: En este apartado se deberá informar sobre todos los gastos provenientes de inversiones ambientales. Estos gastos se deberán desglosar por su naturaleza (ya sean bien gastos en tratamiento de residuos, gastos en tratamiento de emisiones...). (GE-EN31)
- 11) Evaluación ambiental de los proveedores: Bajo este sub apartado la empresa deberá informar sobre qué porcentaje de los nuevos proveedores fueron examinados por criterios ambientales y también se debe incluir información relativa a:
 - a. Número de proveedores que han sido evaluados por su comportamiento con el medio ambiente.
 - b. Información relacionada con los impactos ambientales negativos significativos, reales y potenciales, que se hayan descubierto en la cadena de proveedores. (GE-EN32 y GE-EN33))
- 12) Mecanismo de reclamación ambiental: Toda la información relativa a las reclamaciones ambientales que se hayan presentado mediante los mecanismos oficiales ha de recogerse en este apartado. (GE-EN34)

2.2.4 Certificaciones internacionales (EMAS e ISO)

Otras organizaciones como el Reglamento Comunitario de Ecogestión y Ecoauditoría (EMAS) o la *International Organization for Standardization* (ISO) tienen cierta autoridad dentro de la gestión medioambiental de las empresas. En el caso del EMAS, se trata de una normativa de aplicación voluntaria de la UE, que certifica aquellas empresas que han instaurado un Sistema de Gestión Medioambiental (SGMA) y que a su vez se han comprometido a reducir su impacto medioambiental, hechos que se podrán contrastar a través de la realización de auditorías independientes.

El objetivo de EMAS, como instrumento importante del plan de acción sobre consumo y producción sostenible y una política industrial sostenible, consiste en promover mejoras continuas del comportamiento medioambiental de las organizaciones

mediante el establecimiento y la aplicación por su parte de sistemas de gestión medioambiental y la evaluación sistemática, objetiva y periódica del funcionamiento de tales sistemas. (Reglamento de la UE nº 1221/2009, 2009).

En cuanto a las ISO, las certificaciones que se conceden también son de carácter voluntario, siendo La Organización Internacional de Normalización un organismo no gubernamental no dependiente de ningún otro organismo a nivel internacional. Dentro de todas las certificaciones que podemos encontrar en dicha organización, nos centraremos en la ISO 14001 (Sistemas de Gestión Medioambiental). Dicha certificación expone que la implantación de un sistema de gestión medioambiental de acuerdo con la norma ISO 14001, ayuda de manera sencilla para conseguir y alcanzar la protección medioambiental, la prevención de la contaminación y la sistematización de los aspectos medioambientales provocadas por la actividad de la empresa.

Entre las principales ventajas de la implantación de la ISO 14001 debemos destacar no solo los beneficios medioambientales, como pueden ser la optimización de recursos o la reducción del impacto ambiental, sino que también existen ventajas económicas y comerciales, como el ahorro de recursos, la reducción del riesgo de las provisiones por sanciones y la reducción en los costes de la gestión de residuos. Por último, una de las causas por las que también se decide implantar el sistema ISO 14001 es porque éste mejora la imagen de la empresa respecto de la competencia, reforzando su imagen ante sus *stakeholders* y posicionando a la empresa como una empresa socialmente responsable.

“Ambas organizaciones, EMAS e ISO proponen un sistema eficaz para ayudar a las organizaciones a gestionar y mejorar, de manera continua, su labor ambiental” (AENOR, 2010). Estas certificaciones, ampliamente aceptadas y reconocidas globalmente demuestran la preocupación y las acciones que se están llevando a cabo en relación con el aspecto medioambiental de la RSC.

3 La información medioambiental en las empresas españolas

Como hemos descrito anteriormente, con este trabajo se pretenden alcanzar dos objetivos. El primero de ellos es el de describir e informar sobre la normativa contable medioambiental tanto nacional como internacional y, con el segundo, se pretende analizar cómo se comportan las empresas en relación a dicha normativa y si ésta tiene algún impacto a la hora de formular objetivos y establecer la estrategia empresarial.

En primer lugar, en este apartado queremos hacer una distinción entre aquellas empresas que utilizan el PGC y aquellas empresas que siguen la normativa internacional IFRS para sus estados financieros consolidados. En este caso, hemos decidido coger dos empresas que no cotizan en bolsa debido a su carácter privado y comparar la información contable medioambiental que se refleja en sus estados financieros con los estados financieros de aquellas empresas cotizadas en bolsa que han de aplicar la normativa IFRS.

Para el estudio de aquellas empresas que no cotizan en bolsa se han elegido El Corte Inglés S.A. y Mercadona S.A., dos de las empresas familiares más grandes de España. En cuanto a las empresas cotizadas y obligadas a adoptar las normas IFRS, hemos estudiado los estados financieros consolidados de las siguientes empresas: Iberdrola S.A., Inditex S.A., Repsol S.A., Endesa S.A., Gas Natural S.A., Red Eléctrica de España S.A. y F.C.C. S.A.

3.1 Empresas bajo la normativa del PGC07

3.1.1 El Corte Inglés S.A.⁴

El Corte Inglés es un grupo dedicado al sector de los grandes almacenes pero que también cuenta con muchos otros servicios como el de agencia de viajes o correduría de seguros. Aún siendo una empresa con 93.000 empleados, no cotiza en bolsa, ya que las acciones de la empresa se concentran en torno a la familia Areces.

⁴ Información obtenida a partir de las cuentas anuales de El Corte Inglés S.A.

En su memoria empresarial, el grupo El Corte Inglés (de aquí en adelante ECI), hace una separación entre el aspecto económico, en el cual comenta toda la información financiera sobre sus distintas líneas de negocio, y el aspecto relacionado con la responsabilidad social empresarial. Dentro del segundo aspecto encontramos toda la información facilitada por parte del ECI en relación con; la dimensión comercial, la dimensión ambiental y la dimensión social.

En relación con el área que nos interesa, la dimensión ambiental dentro de la RSC, ECI distingue seis subíndices distintos:

- 1) Materiales: Dentro de este apartado, ECI comenta las principales medidas que ha adoptado a favor del medioambiente y da ejemplos de los resultados de dichas medidas, como la reducción en un 70% del consumo de bolsas de plástico de un solo uso en los últimos seis años.
- 2) Energía: ECI informa sobre las distintas medidas que se han tomado para aumentar la eficiencia energética y también comenta las principales tecnologías implantadas para la optimización de la gestión de los recursos y los ahorros energéticos.
- 3) Agua: En referencia al tratado del agua, ECI comenta las principales medidas adoptadas. Las medidas adoptadas en este caso son muy variadas, ya que se habla tanto de la optimización del agua para los sistemas de refrigeración, como también del programa de sensibilización que se ha utilizado para informar al personal de la empresa sobre este aspecto.
- 4) Emisiones: En este caso ECI no informa sobre cuáles han sido las principales actividades que producen las emisiones, pero si se informa sobre las diferentes medidas aplicadas para la reducción de dichas emisiones. El control sobre el consumo eléctrico, la utilización de energía procedente de fuentes renovables y las mejoras logísticas son las principales medidas adoptadas en esta materia. Más adelante, también se informa sobre la reducción de las emisiones en los últimos cinco años, si bien es cierto que no se informa sobre qué medida ha ayudado más a dicha reducción, ya que no se

facilitan datos individuales relativos a las implantaciones de las medidas adoptadas.

- 5) Residuos: En este apartado ECI informa sobre el proceso de reciclado y reutilización de todos los tipos de residuos y también sobre las distintas medidas para la reducción de éstos.
- 6) Iniciativas ambientales: En relación a este aspecto, se informa que ECI participa con distintas medidas para la reducción del impacto medioambiental. Una de las medidas más importantes es la participación del grupo en los distintos Planes Renove organizados por el Estado para la renovación de antiguos electrodomésticos, bombillas o calderas, que disparan el consumo de energía y que han de reemplazarse por productos nuevos más eficientes.

En cuanto a la existencia de una memoria de sostenibilidad debidamente validada por el GRI, ECI no elabora dicho documento. Más adelante, en la memoria empresarial tampoco se incluye información relativa a las certificaciones internacionales ISO o EMAS, por lo que se debe suponer que la empresa no ha adaptado los sistemas de gestión ambiental que comprenden dichos certificados y tampoco podemos encontrar información sobre las provisiones y contingencias derivadas de actuaciones medioambientales, por lo que la empresa no cree que tenga ninguna responsabilidad de naturaleza medioambiental.

3.1.2 Mercadona S.A.⁵

Mercadona es una empresa dedicada al sector servicios, más en concreto a la distribución y venta de productos de alimentación, droguería o perfumería. Se trata de una empresa española de carácter familiar, ya que las acciones residen en su mayoría en la familia Roig. Al igual que El Corte Inglés, a pesar de su gran tamaño, 74.000 empleados, no está cotizada en bolsa.

⁵ Información obtenida a partir de las cuentas anuales de Mercadona S.A.

En el caso de Mercadona S.A. (de aquí en adelante simplemente Mercadona), la empresa cuenta con una memoria empresarial y también con una memoria de medio ambiente. Debemos destacar que dicha memoria de medio ambiente no es comparable a la memoria de sostenibilidad propuesta por el GRI, ya que no sigue los pasos que facilita la guía que hemos descrito anteriormente en este trabajo.

En primer lugar, con respecto a la memoria empresarial de 2014 de Mercadona, podemos encontrar el apartado de “Medio ambiente y sostenibilidad”. En este apartado, Mercadona enuncia su compromiso con la sostenibilidad y medio ambiente y más adelante se empiezan a describir ejemplos sobre algunas medidas desarrolladas en busca de la optimización logística, la eficiencia energética y la reducción de residuos. Además de esta información, también podemos encontrar resúmenes de datos con la evolución de la gestión medioambiental con respecto a los datos del año anterior (2013). Por último en lo que a la memoria empresarial se refiere, Mercadona también informa sobre su preocupación en cuanto a la emisión de gases contaminantes, y debido a esta preocupación detalla que se han invertido 17 millones para tener una flota de camiones que cumplan los estándares más exigentes fijados por parte de la UE.

En referencia a la Memoria de medio ambiente de Mercadona, encontramos una gran cantidad de información sobre la gestión medioambiental por parte de la compañía. Dicha memoria se encuentra dividida de la siguiente forma:

- i. Logística: Se engloba información referente a los objetivos de la empresa para la reducción de la emisión de gases contaminantes y las consecuencias positivas de dichas estrategias.
- ii. Eficiencia energética: En este apartado se incluyen las principales medidas que se han tomado para conseguir una mejor eficiencia energética, y también se incluye información sobre todas las inversiones que se han realizado durante el ejercicio para implantar los nuevos sistemas.
- iii. Gestión de residuos: En este aspecto el comportamiento de Mercadona es ejemplar, ya que se detallan varias medidas que reducen la cantidad de

residuos generados y, de todas aquellas medidas que se han adoptado, ninguna ha supuesto un inversión monetaria. Las distintas medidas adoptadas han sido; cobrar las bolsas en el supermercado y la redistribución de los excedentes a comedores sociales entre otras.

- iv. Cadena agroalimentaria sostenible: Mercadona informa aquí sobre sus proveedores, especificando que un 87% de ellos cuentan con un certificado ISO 14001 o EMAS. Además de destacar algunas de las acciones más notorias de sus proveedores en relación con la gestión medioambiental sostenible, se informa sobre el tratado a los animales que luego se utilizan para la obtención del producto final (incluidos aquellos que provienen de la pesca). De la misma forma que en el apartado anterior, Mercadona no incluye el coste de ninguna inversión en este aspecto.
- v. Compromisos: Mercadona forma parte de varios foros internacionales relacionados con el medio ambiente y la sostenibilidad, entre los cuales podemos destacar el Pacto Mundial por la defensa de los valores fundamentales (entre los cuales se incluye el medio ambiente) y el Foro europeo de la distribución para la sostenibilidad
- vi. Datos relevantes: Se trata del último apartado de la memoria del medio ambiente y se incluyen cifras que resumen toda la información expuesta anteriormente relativa a la gestión medioambiental de la empresa

En relación con los certificados de gestión ambiental concedidos por el ISO o EMAS, Mercadona no menciona que tenga dichas certificaciones. Al igual que El corte Inglés, Mercadona tampoco dota ninguna provisión por actuaciones medioambientales, aunque si detalla mucho más la información que ECI ya que Mercadona detalla todos los costes de las inversiones en tecnologías que reducen el impacto medioambiental.

3.2 Empresas bajo la normativa internacional IFRS

3.2.1 Iberdrola S.A.⁶

Iberdrola, empresa española con sede en Bilbao, es una empresa dedicada al sector energético. Líder mundial en energía eólica, es uno de los grupos de producción de energía más importantes del mundo.

Iberdrola S.A. (Iberdrola), presenta sus cuentas anuales consolidadas además de una Memoria de sostenibilidad debidamente validada por un auditor externo, que en este caso se trata de la auditora KPMG.

En primer lugar, en cuanto a la memoria empresarial consolidada que presenta Iberdrola, se facilita información sobre la situación de sus litigios en curso, la naturaleza de los mismos y una valoración sobre las posibilidades de pago que tienen estos litigios, dotando las consecuentes provisiones. Además de esta información, la empresa incluye su opinión sobre el medioambiente, e incluye que el respeto por el medio ambiente es uno de los valores que promueve la empresa.

En relación con la memoria de sostenibilidad, Iberdrola incluye un informe de sostenibilidad y también un documento con información complementaria del informe de sostenibilidad, que contiene información detallada sobre los indicadores que se presentan en el informe de sostenibilidad. En cuanto al informe de sostenibilidad elaborado con la guía del GRI, nos centraremos en la parte de mayor interés para este trabajo, la dimensión ambiental.

Nada más comenzar el análisis de este apartado, Iberdrola expone de forma clara que en 2014 ha renovado todas las certificaciones de gestión ambiental, entre las que se encuentra la certificación del Sistema global de gestión ambiental, ISO 14001. A partir de aquí, el informe de sostenibilidad de Iberdrola sigue al pie de la letra lo estipulado por el GRI en el aspecto ambiental, y se abordan uno a uno los puntos facilitados en la

⁶ Información obtenida a partir de los estados financieros consolidados de Iberdrola S.A.

guía junto con la información requerida. Además, Iberdrola facilita todas las cifras desglosadas por sectores de actividad y países, lo cual puede facilitar el análisis tanto por parte de los *stakeholders* como también de la propia directiva, la cual puede tomar distintos planes de acción una vez estudiados estos datos.

Iberdrola identifica los doce subíndices exigidos por el GRI en su guía para la elaboración de estas memorias. Además de contener toda la información requerida por el GRI, dicha información está incluida de una forma ordenada y estructurada, por lo que entonces se puede afirmar que Iberdrola ha seguido al pie de la letra la guía del GRI para la elaboración de su memoria de sostenibilidad. Además de esta información, Iberdrola también incluye información sobre la situación medioambiental de la empresa en su memoria anual, información divulgada de manera voluntaria y también la acreditación de certificación ISO en medio ambiente, lo que hace ver el interés de la empresa en este aspecto.

3.2.2 Inditex S.A.⁷

Industrias Textiles S.A. (INDITEX), es un grupo textil español con sede en la localidad coruñesa de Arteixo, fundado por la que hoy en día es la persona más rica de Europa, Amancio Ortega. La empresa es actualmente la empresa textil más grande del mundo y tiene más de 6.000 tiendas distribuidas por más de 60 países.

En el caso de Inditex, no dispone de una memoria de sostenibilidad, por lo que tendremos que analizar la información contenida en la memoria anual. En cuanto a si la empresa ha tenido que dotar alguna provisión debido a actuaciones ambientales, Inditex informa que no tiene responsabilidad ni contingencias de carácter ambiental alguna.

En cuanto a las certificaciones ambientales, Inditex asegura que todos sus centros logísticos cuentan con un sistema de Gestión Ambiental ISO 14001 certificados conforme a la norma.

⁷ Información obtenida a partir de los estados financieros consolidados de Inditex S.A.

Si bien es cierto que Inditex no elabora una memoria de sostenibilidad individual, pero, dentro de la memoria anual podemos encontrar un apartado en el que se desglosan todos los indicadores del GRI con su descripción. Junto con estos indicadores, se incluye la información necesaria que pide el GRI, ya sea bien de forma directa (la respuesta al indicador se pone directamente a continuación de éste) o bien indirecta (se facilita el número de la página de la memoria en la cual está incluida dicha información). Además de esta información, Inditex también incluye una casilla para saber si cada indicador ha sido verificado de manera externa y también se incluye un párrafo resumen en el que se informa sobre quién ha sido el auditor externo (SGS ICS Ibérica) y el grado de de aplicación de la guía GRI (G4) para la elaboración de memorias de sostenibilidad “El nivel de aplicación de la guía es apropiado”

En conclusión, Inditex, aunque no elabora un documento individual que contenga la memoria de sostenibilidad, si incluye toda la información de carácter ambiental requerida por el GRI. Además de ello, cuenta con certificación ISO 14001 para la gestión logística del grupo y también contiene la información requerida en la memoria anual.

3.2.3 Repsol S.A.⁸

Repsol es una multinacional española dedicada al sector de la energía con presencia notable en el área del refinamiento, extracción y comercialización de petróleo. También se dedica a la distribución de gas natural, gas licuado y otro tipo de materiales que tienen una relación directa con el medio ambiente en todos los sentidos.

En primer lugar, Repsol si incluye provisiones ambientales en sus cuentas anuales consolidadas y, además de ello, habla sobre todos los litigios en curso de una manera muy detallada, describiendo el lugar, la naturaleza y las características de los mismos y también sobre el movimiento de la cuenta “provisiones por actuaciones medioambientales” en los dos últimos ejercicios.

⁸ Información obtenida a partir de los estados financieros consolidados de Repsol S.A.

En cuanto a la existencia de una memoria de sostenibilidad, Repsol elabora un Informe de RSC, informe que incluye nueve de los doce indicadores que el GRI propone en materia ambiental. Los tres indicadores no incluidos por parte de Repsol son la categoría de Efluentes y residuos (categoría nº6), evaluación ambiental de los proveedores (categoría nº 11) y los mecanismos de reclamación en materia ambiental (categoría nº12), por lo que Repsol no da información sobre ocho de los 34 indicadores propuestos. Más adelante, Repsol elabora una tabla resumen parecida a la que elabora Inditex, indicando también el indicador, dónde se hace referencia a éste en el informe de RSC y también si dicho indicador ha sido verificado o no por una fuente externa.

Por último, Repsol no cuenta con ningún certificado ISO 14001 o EMAS que acredite que se haya implantado un Sistema de Gestión Ambiental. Con esta información, podemos decir que aunque Repsol incluye mucha información de carácter voluntaria en la memoria anual, la información contenida en el informe de RSC es insuficiente si se compara con la guía propuesta por el GRI.

3.2.4 Endesa S.A.⁹

Endesa, empresa española filial de ENEL (Italia) opera en los sectores de la electricidad y gas, contando con una gran presencia internacional, sobre todo en los mercados de Latinoamérica.

En el caso de Endesa, cuenta tanto con una memoria anual como también con un informe de sostenibilidad. En el primero de estos, Endesa no incluye ninguna provisión por actuaciones medioambientales, aunque si informa sobre los seguros que tiene en caso de que la empresa se enfrentase a algún litigio por, reclamaciones derivadas de contaminación o de otros daños a terceros o a sus bienes.

⁹ Información obtenida a partir de los estados financieros consolidados de Endesa S.A.

En cuanto al informe de sostenibilidad, Endesa informa de que está registrada en el sistema europeo de Ecogestión y Ecoauditoría EMAS y que el 98% de la energía producida por la empresa cuenta con la certificación ISO 14001. Más adelante, en el informe de sostenibilidad también podemos encontrar información variada sobre aspectos medioambientales, como las principales políticas de la empresa en este aspecto y sus actuaciones más destacadas.

En relación con la elaboración de un informe de sostenibilidad acorde con el GRI, Endesa incluye el Certificado de Declaración de Control por parte del GRI, el cual califica también el nivel de aplicación de dicho informe, que en el caso de Endesa tiene una nota de sobresaliente debido al buen cumplimiento de la guía propuesta. Debemos decir también que aparte de dicho certificado, Endesa también muestra los distintos indicadores y sus correspondientes validaciones en el informe de sostenibilidad.

En conclusión, Endesa cumple con todos los requisitos del GRI a la hora de elaborar el informe de sostenibilidad, además de tener la certificación EMAS e ISO 14001 debidamente validadas. No obstante, Endesa no informa ni sobre posibles litigios ni incluye provisiones por actuaciones ambientales, ya que solo habla sobre el riesgo que pueda tener un cambio en la normativa medioambiental y un hipotético efecto (que no se ha cuantificado) sobre la empresa.

3.2.5 Gas Natural S.A.¹⁰

Gas Natural Fenosa (GNF) es un grupo español con sede en Barcelona con una presencia internacional importante en Latinoamérica y África, además de Europa, relacionada con los mercados del gas natural y el sector eléctrico.

GNF publica tanto su memoria anual como un informe de RSC. En cuanto a la información ambiental que podemos encontrar en la memoria anual de la actividad empresarial, GNF informa que su modelo de gestión ambiental está basado en la

¹⁰ Información obtenida a partir de los estados financieros consolidados de Gas Natural S.A.

certificación ISO 14001 y, el 100% de la actividad de la empresa está validada por dicha certificación. Más adelante, la empresa describe los principales hitos medioambientales acontecidos y la evolución decreciente del impacto medioambiental de la actividad empresarial. Junto con esta información, también podemos encontrar la inversión realizada por la empresa en proyectos medioambientales, pero, al igual que Endesa, no incluyen ninguna provisión por actuaciones ambientales y la única información que se da sobre este tema es la existencia de un seguro de responsabilidad civil que cubriría dichos problemas.

En cuanto al informe de sostenibilidad, se puede encontrar un resumen de todos los indicadores propuestos por el GRI y la ubicación de la información que cumple con dichos indicadores además de la consiguiente verificación externa. En este aspecto GNF sintetiza toda la información de manera sencilla haciendo que se pueda buscar fácilmente la información que se necesite del informe de sostenibilidad.

En conclusión, GNF cuenta con la validación total del certificado ISO 14001, e informa de manera de manera sencilla sobre el cumplimiento de la guía propuesta por el GRI, guía que cumple íntegramente. No debemos olvidar, sin embargo, que GNF no incluye el tratamiento de las provisiones en su memoria de actividad.

3.2.6 Red Eléctrica de España S.A. (REE)¹¹

Red Eléctrica Española es una empresa española con sede en Madrid la cual actúa como operador de la red de electricidad en el mercado español. Por ello, la misión de REE es la de garantizar el suministro eléctrico y gestionar la red de transporte de energía de alta tensión. Si bien es cierto que es una empresa privada, el 20% de su participación está en manos de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI).

¹¹ Información obtenida a partir de los estados financieros consolidados de Red Eléctrica de España S.A.

REE cuenta con una memoria anual de la actividad empresarial y un informe de RSC. En la memoria anual de la actividad, REE informa que su sistema de gestión ambiental está certificado por la norma ISO 14001. La empresa también facilita datos sobre las inversiones ambientales acometidas y la política de dichas inversiones, además de los principales retos en este aspecto. En cuanto a las provisiones, la empresa si especifica su método de valoración, aunque no incluye información sobre ningún tipo de provisión de carácter medioambiental.

En cuanto al informe de RSC, REE incluye mucha cantidad de información sobre el aspecto ambiental de la empresa. En cuanto al cumplimiento de la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del GRI, REE, al igual que GNF, realiza una tabla resumen donde se puede comprobar el cumplimiento integro de todos los indicadores que son de aplicación para la empresa.

En conclusión, REE divulga una gran cantidad de información sobre su aspecto ambiental, está certificada por la norma ISO 14001 y cumple íntegramente con la guía del GRI con la elaboración de su informe de RSC. Cabe destacar también, que no informa sobre ninguna provisión derivada de actuaciones ambientales, pero si especifica su método de valoración.

3.2.7 Fomento de Construcciones y Contratas S.A. (FCC) ¹²

Fomento de Construcciones Y Contratas S.A. es un grupo español que opera fundamentalmente en el sector de la construcción y de los servicios ciudadanos. Su actividad principal se basa en la gestión de servicios medioambientales, la construcción de infraestructuras, la producción de cemento y la generación de energías renovables.

FCC tan sólo cuenta con una memoria de actividad para el ejercicio que finalizó el 31 de diciembre de 2014. En cuanto a ésta, la empresa además de incluir una gran cantidad de información ambiental, también incluye que el Sistema de Gestión

¹² Información obtenida a partir de los estados financieros consolidados de Fomento de Construcciones y Contratas S.A.

Ambiental que sigue esta certificado por el EMAS, además de poseer la certificación medioambiental ISO 14001.

La memoria de actividad también incluye información sobre las provisiones por actuaciones medioambientales, si bien es cierto, que sólo se indica el importe de la provisión, no la naturaleza de la misma ni su método de valoración. Más adelante, la empresa no incluye en su memoria ninguno de los indicadores propuestos por el GRI en cuanto a la dimensión ambiental de la empresa, aunque si incluye información sobre otros indicadores de carácter económico y de gestión.

En conclusión, la empresa no incluye los indicadores medioambientales propuestos por el GRI ni tampoco información sobre la naturaleza de las provisiones dotadas por actuaciones medioambientales. Más adelante, si es cierto que la empresa cuenta con la certificación EMAS e ISO 14001, pero, toda la información ambiental incluida en la memoria es difícil de comparar con la información que incluyen otras empresas.

3.2.8 Síntesis del estudio realizado

En este apartado mostraremos de forma intuitiva y sencilla la cantidad de información medioambiental relevante publicada por las empresas que se han analizado anteriormente. El siguiente cuadro (Figura 3) responderá a tres criterios fundamentales

- 1) Elaboración de una memoria que contenga los indicadores propuestos por el GRI en la Guía de Elaboración de Memorias de Sostenibilidad.
- 2) Memoria de actividad o de sostenibilidad que incluya información relativa a las provisiones por actuaciones medioambientales dotadas por la empresa. En caso de no existir dichas provisiones, se valorarán la descripción de este aspecto.
- 3) Empresas con certificación ISO 14001/EMAS

Figura 3: Resumen del análisis realizado.

Nombre de la empresa	Indicadores propuestos por el GRI	Información sobre provisiones por actuaciones ambientales	Certificación ISO/EMAS
El Corte Inglés S.A.	X	X	X
Mercadona S.A.	X	X	X
Iberdrola S.A.	✓	✓	✓
Inditex S.A.	✓	✓	✓
Repsol S.A.	✓*	✓	X
Endesa S.A.	✓	X	✓
Gas Natural S.A.	✓	X	✓
REE S.A.	✓	X	✓
FCC S.A.	X	✓	✓

Fuente: Elaboración propia.

* Repsol S.A. no incluye la totalidad de los indicadores propuestos por el GRI, aunque si están incluidos más de un 75% de ellos.

4 Conclusiones

Habiendo tratado en profundidad el tema de la falta de una normativa contable medioambiental, toda evolución en la contabilidad que favorezca la inclusión en los estados financieros de este tipo de costes externos será de utilidad. De esta manera, se podría controlar el impacto ambiental y, a su vez, tomar medidas cuantitativas para fomentar el desarrollo sostenible.

El impacto medioambiental ocasionado por la actividad de las empresas solo es descrito en una parte reducida de las memorias, parte en las que sólo se describen intenciones que tienen las empresas para salvaguardar el medio ambiente y en algunos casos incluyen certificaciones de carácter ambiental o información sobre las provisiones dotadas. Sin embargo, no se recogen prácticamente medidas objetivas o cuantitativas sobre el impacto en el medio ambiente que pueden ocasionar las empresas.

Instituciones internacionales, como por ejemplo el GRI, intentan que las empresas informen con más detalle sobre su política medioambiental, aunque al ser la memoria de sostenibilidad un documento voluntario, aquellas empresas cuyo desempeño medioambiental sea deficiente, podrán no informar sobre este aspecto, quedando sus actos en política ambiental en el desconocimiento.

En relación con las diferencias entre la normativa nacional y la internacional, cabe destacar que el PGC 2007, si contempla que en un apartado de la memoria se informe sobre aspectos medioambientales. Sin embargo, la normativa internacional clasifica como información voluntaria toda aquella información relacionada con el medio ambiente.

En cuanto al análisis de las empresas que se ha realizado, como podemos ver en la tabla resumen, las empresas cotizadas, curiosamente, informan con más detalle sobre la

dimensión ambiental de la empresa, ya sea a través de la elaboración de informes de sostenibilidad, o bien con las certificaciones de gestión ambiental más reconocidas. Si bien es cierto, que las empresas cotizadas no tienen prácticamente ninguna obligación de informar sobre su dimensión medioambiental, ya que como hemos dicho antes, la normativa internacional no lo exige, pero son éstas las que deciden adoptar la guía propuesta por el GRI para la divulgación de la información ambiental.

Por tanto, es claro que el hecho de que el impacto medioambiental de la empresa no tenga una contrapartida directa sobre los estados financieros de la misma, hace que ésta no tenga realmente en cuenta el aspecto medioambiental a la hora de desempeñar su actividad. Sin embargo, en el caso en el que la cuenta de resultados de una empresa se viese afectada por la falta de una política ambiental sostenible, veríamos que las empresas empiezan a aplicar medidas que realmente preserven el medioambiente y aseguren un desarrollo sostenible.

Para concluir, aunque empieza a haber mucha más información relativa a la dimensión ambiental y un mayor conocimiento sobre el impacto de las empresas en este ámbito, la información contable que se incluye es puramente descriptiva. Existe muy poca normativa que realmente tenga un efecto directo en las cuentas anuales de la empresa. Por tanto, hasta que las empresas no se vean obligadas a plasmar información cuantitativa, debemos esperar que el plano medioambiental quede relegado a un segundo lugar por detrás del plano económico, y como consecuencia, el desarrollo sostenible no estará completamente garantizado.

5 Bibliografía

AENOR. (2010). “*Certificación ISO 14001 Sistemas de Gestión Ambiental*”. <http://www.aenor.es/aenor/certificacion/mambiente/iso14001.asp#.VWxCB8_tmko> [Consulta: Mayo 2015]

El Corte Inglés S.A. (2014). Cuentas anuales. <<http://www.elcorteingles.es/informacioncorporativa/elcorteinglescorporativo/portal.do>> [Consulta: Junio 2015]

Elkington, J. (1987), “*Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st century Business, Capstone, Oxford*”.

EMAS, Eco-Management and Audit Scheme, (2009) <[www.http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm](http://www.ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm)> [Consulta: Mayo 2015]

Enciso de Yzaguirre, V. (2011). “*Responsabilidad social corporativa. ¿Un nuevo paradigma organizacional?*”, Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, vol. 91, pp. 89- 105.

Endesa S.A. (2014). Cuentas anuales. <<http://www.endesa.com/es/saladeprensa/centrodocumental/informesanuales>> [Consulta: Junio 2015]

España. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE, 20 de noviembre, suplemento del número 278.

Fomento de Construcciones y Contratas S.A. (2014). Cuentas anuales. <<http://www.fcc.es/fccweb/accionistas-e-inversores/informacion-financiera/informe-anual/index.html>> [Consulta: Junio 2015]

Gas Natural S.A. (2014). Cuentas anuales. <<http://www.gasnaturalfenosa.es/es/conocenos/mas+que+gas+y+electricidad/informacion+economica/1297078467363/informes+anuales.html>> [Consulta: Junio 2015]

Greenpeace España. (2009). “*La crisis del clima. Evidencias del cambio climático en España*”. <http://www.greenpeace.org/espana/Global/espana/report/cambio_climatico/090503.pdf> [Consulta: Mayo 2015]

GRI, Global Reporting Initiative (2013). “*Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad – G4*”. <<http://www.globalreporting.org>> [Consulta: Mayo 2015]

IASB, International Accounting Standards Board. <<http://www.nicniif.org>> [Consulta: Mayo 2015]

Iberdrola S.A. (2014). Cuentas anuales. <<https://www.iberdrola.es/accionistas-inversores/informes-anuales/>> [Consulta: Junio 2015]

Inditex S.A. (2014). Cuentas anuales.
<http://www.inditex.com/es/investors/investors_relations/financial_annual_report>
[Consulta: Junio 2015]

ISO, International Organization For Standardization (2004) ISO 14001, <www.iso.org>
[Consulta: Mayo 2015]

International Financial Reporting Standards (IFRS), (2013). “*Normativa Internacional de Contabilidad. (NIC 1) Presentación de Estados Financieros.*”

Mercadona S.A. (2014). Cuentas anuales. <<https://www.mercadona.es/corp/esp-html/noticias.html>> [Consulta: Mayo 2015]

Ramírez Orellana, A. (2006). “*La RSC y la triple cuenta de resultados*”, Revista Estrategia Financiera, nº231, pp. 56- 63.

Red Eléctrica de España S.A. (2014). Cuentas anuales.
<<http://www.ree.es/es/publicaciones/informe-de-cuentas-2014>> [Consulta: Junio 2015]

Repsol S.A. (2014). Cuentas anuales.
<http://www.repsol.com/es_es/corporacion/accionistas-inversores/informacion-financiera/informes-financieros/> [Consulta: Junio 2015]

Revista Española de Financiación y Contabilidad. (2008). “*El control institucional de la información financiera: aplicación de un estudio DELPHI*” en Vol. XXXVII, nº 140 · octubre-diciembre 2008 · pp. 795-829.

UE, Unión Europea. Disposiciones Generales del Reglamento N°1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de noviembre de 2009.

World Wide Fund for Nature. (2013). “*Informe de emisiones de Gases de Efecto invernadero en España 1990-2012*”
<http://awsassets.wwf.es/downloads/informe_de_emisiones_de_gei_en_espana_1990_2012.pdf> [Consulta: Mayo 2015]