

Contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad

Matias Laine, Helen Tregidga y Jeffrey Unerman

Traducción no oficial de “*Sustainability accounting and accountability*” (Routledge, 2021)

Elaborada por *Fabián Leonardo Quinche-Martín*

La contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son fundamentales en la búsqueda de sociedades de bajo uso de carbono y menos insostenibles. Al destacar que la contabilidad, las organizaciones y los sistemas económicos están entrelazados con la sostenibilidad, el libro analiza cómo la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad amplían el espectro de información utilizada en la toma de decisiones de las organizaciones y en la evaluación de su éxito. Los autores muestran cómo la contabilidad de la sostenibilidad puede resultar transformadora, pero sólo si se abordan suficientemente las cuestiones críticas.

Esta nueva edición, completamente reescrita, ofrece una visión global de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. El contexto global relevante y los conceptos clave se esbozan proporcionando al lector los recursos conceptuales para comprometerse con el tema. Basándose en las investigaciones más recientes y en los conocimientos prácticos más actuales, el libro analiza una amplia variedad de temas relacionados con la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, incluida la contabilidad de gestión y la toma de decisiones de la organización, los marcos y las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad, así como las inversiones ESG, los mercados financieros y la gestión de riesgos. El libro también destaca el papel que desempeña la contabilidad en cuestiones clave de sostenibilidad a través de capítulos dedicados al clima, el agua, la biodiversidad, los derechos humanos y la desigualdad económica. Cada capítulo se complementa con ejemplos prácticos y listas de lecturas académicas que permiten profundizar en las cuestiones clave.

Contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad guía al lector a través de un espectro de temas que son esenciales para todos los contadores y las organizaciones. Ayuda al lector a comprender por qué nuestras técnicas y sistemas contables tradicionales no son suficientes para navegar por los desafíos contemporáneos de la sostenibilidad a los que se enfrentan nuestras sociedades. Este libro clave será un recurso esencial para profesores y estudiantes de grado y posgrado, como punto de entrada a la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, además de ser un libro vital para los investigadores.

Matias Laine es investigador académico y profesor asociado de contabilidad en la Tampere University, Finlandia.

Helen Tregidga es profesora de contabilidad en Royal Holloway, University of London, Reino Unido.

Jeffrey Unerman fue profesor de Contabilidad de la Sostenibilidad en la Lancaster University, Reino Unido.

Para Jeffrey (1960–2020)

Tabla de contenido

Agradecimientos	14
Acerca de los autores.....	16
Capítulo 1. Introducción a la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.....	17
Introducción al contenido y estructura del libro.....	19
Nota para los profesores.....	23
Conclusión.....	24
PARTE I. Estableciendo el contexto.....	25
Capítulo 2. Antecedentes y contexto global.....	27
2.1 Sostenibilidad y desarrollo sostenible	27
2.1.1 Definición de los términos	27
2.1.2 Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.....	28
2.1.3 Una breve historia	30
2.1.4 Conceptos controversiales.....	31
2.1.5 La economía rosquilla	34
2.2 La sostenibilidad y la economía	36
2.2.1 El capitalismo.....	37
2.2.2 Globalización	38
2.3 Sostenibilidad y organizaciones	38
2.3.1 Las organizaciones y su contexto.....	39
2.3.2 Impactos y dependencias de las organizaciones.....	40
2.3.3 Economía lineal y circular.....	40
2.3.4 El papel de las organizaciones en la configuración del contexto	42
2.4 Contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad.....	43
2.4.1 Problemas con la contabilidad convencional	43
2.4.2 El papel de la contabilidad en la transición hacia la sostenibilidad.....	43
2.4.3 Prácticas de contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad	44
2.4.4 La profesión contable	45
2.5 La contabilidad de la sostenibilidad en diferentes entornos organizativos	46
2.5.1 Organizaciones del sector privado	47
2.5.2 Organizaciones del sector público.....	48
2.5.3 El tercer sector.....	49
2.5.4 Resumen de los diferentes entornos organizativos.....	51

2.6 Conclusión.....	51
Referencias	52
Capítulo 3. Rendición de cuentas, grupos de interés, materialidad y externalidades: Examen de los conceptos clave	55
3.1 Rendición de cuentas.....	55
3.1.1 ¿Qué es la rendición de cuentas?.....	57
3.1.2 Deberes legales y morales	57
3.1.3 Licencia social para operar y legitimidad.....	58
3.1.4 La rendición de cuentas y la licencia social para operar	59
3.1.5 La ampliación de la rendición de cuentas	61
3.1.6 ¿A quién debe rendir cuentas una organización?	61
3.2 Grupos de interés.....	61
3.2.1 Mapeo de los grupos de interés: ¿Quiénes son los grupos de interés de una organización?	62
3.2.2 Importancia de los grupos de interés: Poder, legitimidad y urgencia.....	62
3.2.3 Involucramiento y gestión de los grupos de interés	64
3.2.4 Los grupos de interés y la rendición de cuentas en diferentes tipos de organizaciones ...	66
3.2.5 Rendición de cuentas a los grupos de interés: Pero, ¿por qué cuestiones?	68
3.3 Materialidad	69
3.3.1 Impactos y dependencias materiales	70
3.3.2 La materialidad es subjetiva.....	70
3.3.3 La materialidad y los informes de sostenibilidad	70
3.4 Externalidades	72
3.4.1 Las externalidades y su importancia para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.....	73
3.4.2 Contabilidad de las externalidades	74
3.4.3 Materialidad y externalidades	74
3.5 Conclusión.....	75
Referencias	76
PARTE II. Contabilidad de la sostenibilidad	77
Capítulo 4. Contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad	78
4.1 Introducción a la contabilidad y el control de gestión.....	78
4.2 Contabilidad y control de gestión y sostenibilidad	79
4.2.1 Definición de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad	80

4.2.2	Diversidad de prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad.....	81
4.2.3	Flexibilidad inherente a las prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad.....	81
4.2.4	Resumen de la definición de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad	82
4.3	Algunas herramientas y prácticas de contabilidad de la gestión de la sostenibilidad	82
4.3.1	Contabilidad de costos del flujo de materiales.....	83
4.3.2	Evaluación del ciclo de vida.....	83
4.3.3	Retorno social de la inversión	85
4.3.4	Evaluación de la inversión sostenible	87
4.3.5	Indicadores clave de desempeño (ICD).....	87
4.3.6	Contabilidad de costos	89
4.3.7	Resumen de herramientas y prácticas	90
4.4	Contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad: Consideraciones clave	91
4.4.1	El nivel de análisis: ¿Cuál es la entidad que se mide?	91
4.4.2	El alcance del análisis: ¿Cuáles son los límites?.....	92
4.4.3	La materialidad: ¿Qué cuestiones deben evaluarse y centrarse en ellas?.....	94
4.4.4	El papel de las externalidades	94
4.4.5	Valoración: ¿Qué parámetros se utilizan, cómo y por qué?.....	95
4.4.6	Marco temporal: ¿Qué es un marco temporal útil?	98
4.4.7	Resumen de las consideraciones clave.....	99
4.5	Retos y desarrollos futuros.....	99
4.5.1	Garantizar que la contabilidad de la gestión de la sostenibilidad sea fundamental y no periférica	99
4.5.2	Garantizar la pertinencia de los indicadores utilizados	100
4.5.3	Entender por qué las organizaciones aplican (o no) la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad	101
4.5.4	El papel de la profesión contable	102
4.6	Conclusión.....	104
	Referencias.....	104
	Capítulo 5. Informes de sostenibilidad: Historia, marcos y regulación	106
5.1	Introducción a la práctica de los informes de sostenibilidad.....	106
5.1.1	Diferentes nombres y formas de elaboración de informes de sostenibilidad	107
5.1.2	El objetivo de los informes de sostenibilidad.....	108

5.1.3 El enfoque de este capítulo.....	109
5.2 Historia de los informes de sostenibilidad	110
5.2.1 Primeros ejemplos pioneros	110
5.2.2 Iniciativas de elaboración de informes medioambientales y de presentación de informes	111
5.2.3 La Global Reporting Initiative y la ampliación de la información.....	111
5.2.4 La elaboración de informes se convierte en algo habitual	112
5.2.5 La continua evolución de la información	112
5.3 Características de los informes de sostenibilidad.....	114
5.4 Estándares y marcos para la elaboración de informes de sostenibilidad.....	116
5.4.1 La Global Reporting Initiative	117
5.4.2 Informes integrados.....	118
5.4.3 Consejo de Normas de Contabilidad de la Sostenibilidad.....	120
5.4.4 El CDP y otros marcos	120
5.4.5 Resumen de las normas y marcos de información	121
5.5 Regulación de los informes de sostenibilidad: Un debate en curso	122
5.5.1 Aumento de las iniciativas de regulación.....	122
5.5.2 ¿Debería regularse la elaboración de informes de sostenibilidad, y cómo?.....	124
5.6 Conclusión.....	125
Referencias.....	126
Capítulo 6. El proceso de elaboración de informes de sostenibilidad.....	128
6.1 Introducción del modelo de proceso jerárquico por etapas	128
6.1.1 Introducción de la rendición de cuentas estratégica y holística	129
6.2 ¿Por qué informa la organización?.....	131
6.3 ¿A quién va dirigida la información reportada?.....	137
6.3.1 Determinación de los grupos de interés	138
6.4 ¿Qué información se reporta?	140
6.4.1 Cómo decidir el contenido del informe: Materialidad y compromiso de los grupos de interés	140
6.4.2 Evaluación de la materialidad	141
6.4.3 ¿Qué nivel de detalle se requiere?.....	143
6.5 ¿En qué forma y formato se comunica la información?.....	144
6.6 Aseguramiento de la sostenibilidad.....	145
6.6.1 Aseguramiento de la sostenibilidad y prácticas de auditoría financiera.....	145

6.6.2 Marcos para el aseguramiento de la sostenibilidad	146
6.6.3 Cuestiones y retos del aseguramiento de la sostenibilidad.....	147
6.7 El papel de los informes de sostenibilidad y sus límites	148
6.8 Conclusión.....	149
Referencias	150
Capítulo 7. Inversiones y gestión de riesgos ASG	152
7.1 Introducción a los mercados financieros y consideraciones de sostenibilidad.....	152
7.1.1 Mercados financieros, riesgo y rendimiento: Incorporación de la sostenibilidad a la mezcla	153
7.2 Mercados financieros y ASG	155
7.2.1 Tipos de inversión ASG	157
7.3 Una perspectiva organizativa: Riesgo, incertidumbre futura y sostenibilidad	159
7.3.1 Identificación de los riesgos relacionados con la sostenibilidad	160
7.3.2 Ilustración del aumento de la incertidumbre: El cambio climático	161
7.3.3 Evaluación del riesgo	163
7.3.4 Toma de decisiones y comunicación.....	164
7.4 Cómo aparece la sostenibilidad en los mercados financieros	168
7.5 El papel de las puntuaciones, calificaciones y listas de clasificación ASG	170
7.6 Mercados financieros, ASG, contabilidad y rendición de cuentas	173
7.6.1 ASG y rendimiento financiero	173
7.6.2 Compromiso de los inversores	174
7.7 Conclusión.....	176
Referencias	177
Capítulo 8. Contabilidad externa.....	179
8.1 Breve nota sobre la terminología y el enfoque.....	179
8.2 Contabilidad externa y su aparición	180
8.2.1 Primeros ejemplos y desarrollo	181
8.3 Motivaciones y razones para producir cuentas externas	183
8.4 Formas de Contabilidad externa.....	186
8.5 Productores y destinatarios de las cuentas externas	189
8.5.1 Productores de cuentas externas.....	190
8.5.2 Los destinatarios.....	192
8.6 Algunos límites y el potencial de las prácticas de contabilidad externa	195

8.6.1 Algunas críticas a las prácticas de contabilidad externa	195
8.6.2 Cómo la contabilidad externa desafía la visión convencional de la contabilidad	196
8.7 Conclusión.....	196
Referencias.....	197
PARTE III. Cuestiones relativas a la contabilidad de la sostenibilidad	199
Capítulo 9. Contabilidad del clima.....	200
9.1 El cambio climático: Una cuestión de importancia crítica.....	200
9.1.1 El cambio climático: Una breve introducción	200
9.1.2 El cambio climático: Las consecuencias	202
9.1.3 Nota terminológica.....	204
9.2 ¿Qué tiene que ver el cambio climático con las organizaciones y la contabilidad?.....	204
9.2.1 Regulación, coordinación y colaboración	204
9.2.2 Impactos y dependencias.....	206
9.2.3 Emisiones directas e indirectas: Los tres alcances de la contabilidad del carbono	207
9.3 Contabilidad del carbono y prácticas de rendición de cuentas.....	210
9.3.1 Contabilidad financiera del carbono.....	211
9.3.2 Contabilidad y control de la gestión centrada en el clima.....	214
9.3.3 Divulgación e información sobre el carbono y el clima.....	217
9.4 La contabilidad y la emergencia climática: Algunas cuestiones clave que requieren mayor consideración.....	220
9.4.1 Hablar de las emisiones de carbono en términos relativos y absolutos.....	220
9.4.2 Implicaciones de la comensuración y la mercantilización	222
9.4.3 Compensación del carbono	223
9.4.4 Los consumidores, la huella de carbono y las etiquetas de los productos.....	225
9.5 Conclusión.....	226
Referencias.....	226
Capítulo 10. Contabilidad del agua.....	228
10.1 El agua como cuestión de importancia crítica.....	228
10.1.1 Gestión sostenible del agua.....	230
10.1.2 La importancia del contexto	231
10.1.3 El agua es una cuestión compleja y polifacética	232
10.2 ¿Qué tiene que ver el agua con las organizaciones y la contabilidad?.....	234
10.2.1 Impactos y dependencias.....	234

10.2.2 Riesgos del agua.....	235
10.2.3 Implicaciones del agua en la contabilidad y la rendición de cuentas	236
10.3 Principales instituciones y marcos relacionados con el agua	237
10.3.1 Las Naciones Unidas (ONU).....	237
10.3.2 Regulación y gobierno del agua	237
10.3.3 Otras iniciativas relacionadas con el agua.....	238
10.4 Prácticas de contabilidad e información sobre el agua.....	239
10.4.1 Prácticas contables de medición y gestión del agua.....	239
10.4.2 Informes sobre el agua	241
10.4.3 Resumen de las prácticas de contabilidad del agua.....	243
10.5 Contabilidad y rendición de cuentas del agua: Algunas cuestiones de cara al futuro	244
10.5.1 Cuestiones generales relativas a la contabilidad del agua en las organizaciones	244
10.5.2 Contabilidad volumétrica del agua.....	246
10.5.3 La contabilidad y la tarificación del agua	246
10.5.4 ¿Qué utilidad tienen los informes sobre el agua?.....	248
10.5.5 Niveles y oportunidad de los informes sobre el agua.....	249
10.6 Conclusión.....	250
Referencias	250
Capítulo 11. Contabilidad de la biodiversidad	252
11.1 La pérdida de biodiversidad como problema clave de sostenibilidad.....	253
11.1.1 La pérdida de biodiversidad y la sexta extinción masiva	254
11.1.2 Los servicios de los ecosistemas	255
11.1.3 Por qué es importante la biodiversidad	255
11.2 ¿Qué tiene que ver la biodiversidad con las organizaciones y la contabilidad?.....	256
11.2.1 Impactos y dependencias.....	256
11.2.2 Biodiversidad y contabilidad.....	258
11.3 Instituciones e iniciativas relacionadas con la biodiversidad	258
11.3.1 Iniciativas a nivel internacional.....	258
11.3.2 Marcos e iniciativas de evaluación y valoración de la biodiversidad.....	261
11.3.3 Resumen de las principales instituciones e iniciativas	263
11.4 Prácticas de contabilidad y rendición de cuentas de la biodiversidad.....	263
11.4.1 Presentación de informes sobre la biodiversidad	263
11.4.2 Registro de la biodiversidad	266

11.4.3 Medición de la biodiversidad	268
11.5 Principales debates en torno a la contabilidad de la biodiversidad y la rendición de cuentas	270
11.5.1 ¿En qué consiste una buena información sobre biodiversidad?	271
11.5.2 ¿Hasta qué punto son completos los intentos de registrar la biodiversidad?.....	272
11.5.3 ¿Cómo debemos valorar la biodiversidad?	273
11.5.4 Resumen de los principales debates	274
11.6 Conclusión.....	274
Referencias	275
Capítulo 12. Contabilidad de los derechos humanos	277
12.1 Derechos humanos	277
12.1.1 Rana Plaza	278
12.1.2 Esclavitud moderna	279
12.1.3 Minerales conflictivos	280
12.1.4 Resumen de la introducción a los derechos humanos	281
12.2 ¿Qué tienen que ver los derechos humanos con las organizaciones y la contabilidad?	281
12.2.1 Impacto de las organizaciones en los derechos humanos.....	281
12.2.2 Derechos humanos y riesgo organizativo.....	282
12.3 Organizaciones y normas de protección de los derechos humanos.....	283
12.3.1 Las Naciones Unidas	283
12.3.2 Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales	285
12.3.3 Gobiernos y leyes nacionales	286
12.3.4 ONG internacionales	287
12.3.5 Resumen de las organizaciones y normativas de protección de los derechos humanos	288
12.4 Contabilidad de las prácticas de derechos humanos	288
12.4.1 Contabilidad de los derechos humanos	289
12.4.2 Cómo la contabilidad puede aumentar la rendición de cuentas sobre los derechos humanos	290
12.4.3 Información y divulgación de los derechos humanos	292
12.4.4 Resumen de la contabilidad de las prácticas de derechos humanos	296
12.5 Desarrollo de prácticas de contabilidad y rendición de cuentas en materia de derechos humanos	296
12.5.1 ¿Una mejor presentación de informes y una mayor transparencia mejorarán los derechos humanos?.....	296

12.5.2 Límites de la presentación de informes y rendición de cuentas	298
12.5.3 Resumen de las cuestiones relativas a la contabilidad de los derechos humanos	300
12.6 Conclusión.....	300
Referencias.....	301
Capítulo 13. Contabilidad de la desigualdad económica	303
13.1 ¿Qué es la desigualdad económica y por qué es un problema de sostenibilidad?.....	303
13.1.1 ¿Qué es la desigualdad económica?.....	303
13.1.2 Medición de la desigualdad económica.....	305
13.1.3 Causas de la desigualdad económica.....	306
13.1.4 ¿Por qué la desigualdad económica es un problema de sostenibilidad?.....	307
13.2 ¿Qué tiene que ver la desigualdad económica con las organizaciones y la contabilidad? ..	309
13.2.1 Cómo afecta la desigualdad económica a las organizaciones	310
13.2.2 Cómo pueden afectar las organizaciones y la contabilidad a la desigualdad económica	310
13.2.3 Resumen de la relación entre la contabilidad, las organizaciones y la desigualdad económica	311
13.3 La desigualdad económica: Instituciones y organizaciones relevantes.....	311
13.3.1 Organizaciones internacionales.....	311
13.3.2 Movimientos sociales internacionales.....	312
13.3.3 Políticas nacionales en materia de impuestos, ingresos y lugar de trabajo	313
13.4 Contabilidad y rendición de cuentas de la desigualdad económica	314
13.4.1 La organización de la actividad económica	314
13.4.2 Ingresos y salarios	315
13.4.3 Impuestos, evasión fiscal y desigualdad económica	317
13.4.4 Prácticas de divulgación de la desigualdad económica.....	319
13.5 La desigualdad económica: ¿Qué queda por resolver?	321
13.5.1 Mejorar la contabilidad de la igualdad en las distintas formas de organización	322
13.5.2 Cambiar la lógica contable en relación con el trabajo.....	322
13.5.3 El papel de la contabilidad en los impuestos.....	323
13.5.4 Límites de las prácticas actuales de información	325
13.6 Conclusión.....	326
Referencias.....	326
PARTE IV. Conclusión.....	329
Capítulo 14. Observaciones finales.....	331

¿Esperanza o desesperación?	331
Contabilidad y rendición de cuentas en la transición a la sostenibilidad	333
Referencia	334

Agradecimientos

Estamos profundamente en deuda con Jan Bebbington, Brendan O'Dwyer y Jeffrey Unerman, los editores de las anteriores ediciones de *Contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad*, que confiaron en nosotros y nos brindaron la oportunidad de producir esta nueva edición del libro completamente reescrita. Jeffrey se mantuvo en el proyecto, aportó ideas críticas sobre el contenido y la estructura, y nos guió para encontrar nuestro tono durante el largo proceso. Lamentablemente, una enfermedad repentina provocó el fallecimiento de Jeffrey pocas semanas antes de la finalización del libro. Aunque participó en la finalización de los capítulos en la fase inicial, nunca tuvo la oportunidad de ver las versiones finales de muchos de ellos. Por ello, todos los errores y omisiones son enteramente nuestros.

Deseamos expresar nuestro reconocimiento a la comunidad de CSEAR y a todos los que participan en la red, ya que las discusiones, presentaciones y debates en los que hemos participado a lo largo de los años nos han ayudado a comprender mejor la complejidad de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. En particular, agradecemos a Delphine Gibassier su papel en las primeras etapas de este proceso, y a Jan Bebbington, Lies Bouten, Robert Charnock, Colin Dey, John Ferguson, Giovanna Michelon, Gunnar Rimmel, Shona Russell y Eija Vinnari sus comentarios sobre capítulos específicos. Además, Matias agradece el apoyo financiero de la Academia de Finlandia, cuya beca de investigación académica fue fundamental para crear las condiciones necesarias para producir este libro.

También reconocemos el gran número de estudiantes que han pasado por nuestros propios cursos de contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad a lo largo de los años. Hemos participado en cursos sobre este tema en varias universidades y valoramos las conversaciones y los compromisos con estudiantes de diversos orígenes y puntos de vista. Sin duda, esto ha influido en nuestra forma de abordar el tema y en el contenido de este texto.

En un plano más personal, también nos gustaría dar las gracias a nuestras familias, que nos han apoyado y animado a lo largo de la escritura de este libro. En concreto, Matías agradece a Eeva, Nuutti y Minttu su paciencia y sus ánimos, a veces sarcásticos, y Helen quiere reconocer el apoyo de Todd. También nos gustaría aprovechar la oportunidad para reconocer a Franco, a quien sabemos que Jeffrey habría querido reconocer aquí.

Estamos muy agradecidos al equipo editorial de Routledge por su ayuda y sus ánimos en la redacción y compilación de este libro. En particular, nos gustaría dar las gracias a Alex Atkinson, Rebecca Marsh, Matthew Twigg y al corrector Tom Bedford.

Matias y Helen

Acerca de los autores

Matias Laine es investigador académico y profesor asociado de contabilidad en la Tampere University (Finlandia). En su investigación, Matias trata de comprender la interfaz entre las empresas, las sociedades y el medio ambiente natural, y de utilizar su posición privilegiada para explorar de forma crítica el papel que pueden desempeñar la contabilidad, la rendición de cuentas y la presentación de informes de la sostenibilidad en la búsqueda de un mundo menos insostenible. Como miembro activo de la comunidad académica, Matías ha prestado sus servicios durante varios años a la Asociación Europea de Contabilidad (EAA) y al Centro de Investigación en Contabilidad Social y Ambiental (CSEAR) en diversas funciones.

Helen Tregidga es profesora de contabilidad en Royal Holloway, University of London, Reino Unido. La investigación de Helen se centra en la contabilidad social y medioambiental, la rendición de cuentas y la presentación de informes, con un interés especial en los discursos corporativos sobre la sostenibilidad y en cómo pueden resistirse y cambiarse para permitir la transición hacia un medio ambiente y una sociedad más sostenibles. Helen es coeditora del Social and Environmental Accountability Journal y miembro activo del Centre for Social and Environmental Accounting Research (CSEAR).

Jeffrey Unerman fue profesor de Contabilidad de la Sostenibilidad en el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Escuela de Administración de la Lancaster University. Su trabajo de investigación y política pública se centró en el papel de las prácticas de rendición de cuentas para ayudar a las organizaciones a ser más sostenibles, reconociendo las interdependencias entre los riesgos y las oportunidades económicas, sociales y medioambientales. Uno de los aspectos más destacados de esta investigación fue el uso de la contabilidad para hacer más transparentes los impactos sociales y ecológicos de las actividades de las organizaciones y para fomentar la integración de la sostenibilidad en la toma de decisiones de las organizaciones. Jeffrey recibió el Premio al Académico Distinguido de la British Accounting and Finance Association en 2016, y en 2018 fue galardonado con una beca de la Academy of Social Sciences.

Capítulo 1. Introducción a la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad

Antes de empezar a explorar el tema de este libro quizás sea útil dedicar un momento para reflexionar sobre algunas preguntas clave. ¿En qué tipo de mundo queremos vivir? ¿Cuál es el estado del medio ambiente natural en ese mundo? ¿Cómo están organizadas las sociedades? ¿Cómo funcionan las economías y en interés de quién? Y, sobre todo, ¿Cómo se compara esa visión con nuestra realidad actual?

Si nuestra visión incluye un medio ambiente saludable capaz de sostener la vida en la Tierra, justicia social para todos y economías justas que promuevan la distribución equitativa de la riqueza y las oportunidades, entonces debemos reconocer que existe una brecha entre nuestra visión y nuestra realidad actual compartida. El consenso científico sobre el cambio climático como resultado de la actividad humana está bien establecido y los efectos del cambio climático (que cada vez más se denomina emergencia climática, colapso climático o crisis climática) están a nuestro alrededor, desde los fenómenos meteorológicos extremos, el cambio de los paisajes y los refugiados climáticos, resultado del desplazamiento debido a la subida del nivel del mar. Los elevados niveles de pérdida de biodiversidad están provocando una creciente alarma, dadas las numerosas funciones cruciales de una biosfera sana para toda la vida. Por ejemplo, un suelo sano y biodiverso puede sustentar el cultivo de alimentos más nutritivos y en mayor cantidad a largo plazo, necesarios para la humanidad y otros animales, que los suelos severamente degradados. Los efectos devastadores de la pérdida de biodiversidad hacen que personas, organizaciones y países de todo el mundo trabajen para proteger las especies de flora y fauna y frenar los crecientes niveles de extinción. Estos son sólo dos ejemplos que ilustran el estado actual del entorno natural y los efectos de la destrucción del medio ambiente. También se presta cada vez más atención a los crecientes niveles de desigualdad económica en muchas partes del mundo, especialmente en Occidente, y a las personas que viven en la pobreza en todo el planeta, en particular en el Sur Global¹. Ya es habitual oír hablar de las injusticias sociales que se producen en todo el mundo y de las crisis de los sistemas financieros y económicos.

¹ Debemos señalar aquí los retos relacionados con el uso de dicotomías simplistas, como primer mundo y tercer mundo, occidente industrial y sur global, países de renta alta y de renta media y baja, así como países desarrollados y en desarrollo. Ninguna de ellas es perfecta, ya que, por ejemplo, señalan la primacía de determinadas zonas (primer mundo), hacen hincapié en la dependencia de la trayectoria y la superioridad de un modelo de crecimiento específico (países desarrollados y en desarrollo), o simplemente agrupan países, regiones y culturas muy diferentes (Sur Global). No obstante, en este libro utilizamos ocasionalmente estas categorías cuando creemos que es pertinente señalar las diferencias globales significativas o resaltar de otro modo algunas características específicas que deben tenerse en cuenta.

En general, cada vez se entienden mejor las consecuencias e impactos negativos de nuestro actual modo de vida. Y lo que es más importante, el papel de la actividad humana también se reconoce cada vez más y se sitúa en primer plano. También se reconoce cómo este modo de vida compromete nuestra capacidad para la integridad ecológica, la justicia social y la estabilidad económica, lo que conduce a una reflexión crítica y al reconocimiento de que debemos actuar, y actuar ahora. Las formas dominantes de organizar nuestras economías para maximizar el crecimiento económico a corto plazo, que han funcionado casi sin ser cuestionadas durante décadas, están siendo sometidas a un inmenso escrutinio. Las economías y los sistemas de organización que funcionan para unos pocos, en lugar de para la mayoría de las generaciones actuales y futuras, se consideran en general parte de las razones sistémicas que subyacen a la crítica situación actual: la insostenibilidad de nuestro planeta y de nuestros medios de vida.

Las cuestiones relativas a la sostenibilidad (y la insostenibilidad relacionada con ella) son el centro de este libro. Aunque se amplía en la Parte I, la sostenibilidad en este libro se refiere a la viabilidad a largo plazo del entorno natural, la sociedad y la economía o cómo, a largo plazo, podríamos garantizar la sostenibilidad social, medioambiental y económica. O, dicho de otro modo, cómo podríamos pasar del actual sistema insostenible a uno sostenible. Las organizaciones, incluidas las empresariales como actores económicos clave, no sólo tienen un impacto en el medio ambiente y la sociedad, sino que también dependen del medio ambiente y la sociedad. Por ello, las organizaciones y los sistemas de organización son fundamentales para cualquier movimiento hacia la sostenibilidad.

La contabilidad y la rendición de cuentas, así como su importancia para la sostenibilidad, son el tema central de los siguientes capítulos. Aunque todo lo anterior le resulte familiar, es posible que piense: ¿qué tiene que ver todo esto con la contabilidad? La contabilidad es una poderosa herramienta dentro de las sociedades. Es una función clave en la organización de la actividad económica y desempeña un papel fundamental en la toma de decisiones. Tradicionalmente, la contabilidad se conceptualiza como contabilidad financiera y de gestión, y se relaciona con la toma de decisiones financieras por parte de personas tanto internas como externas a la entidad. Tómese un momento para reflexionar sobre lo que sabe de la contabilidad. Es posible que piense que la contabilidad financiera y la contabilidad se centran en los números y las finanzas, un proceso de recopilación, análisis y comunicación de información financiera sobre el rendimiento financiero de una entidad para la toma de decisiones financieras. Se han desarrollado una serie de técnicas de contabilidad financiera para comunicar a los propietarios de una entidad cómo la dirección de la misma ha utilizado los recursos económicos, demostrando la rendición de cuentas de los recursos financieros de los que es responsable y los impactos financieros de sus operaciones.

Pero, como ya se entiende comúnmente, las organizaciones ya no tienen responsabilidad y rendición de cuentas sólo sobre los recursos financieros. A medida que se ha ido haciendo evidente el conjunto de impactos ambientales, sociales y económicos de las organizaciones (en particular, el impacto ambiental y social de las grandes empresas), se ha exigido cada vez

más a las organizaciones que rindan cuentas de estos impactos y del uso que hacen de los recursos ambientales y sociales. Esto ha hecho que la contabilidad tenga que evolucionar y adaptarse. En la práctica, los intentos de rendición de cuentas de los impactos ambientales y sociales se han convertido en algo relativamente común. Sin embargo, muchos sostienen, como se verá en los capítulos siguientes, que las prácticas de contabilidad y rendición de cuentas todavía tienen un largo camino que recorrer si quieren ser "adecuadas para el propósito" en un mundo sostenible.

La contabilidad y la rendición de cuentas en materia de sostenibilidad hacen referencia a una serie de técnicas, herramientas y prácticas que se utilizan en la medición, la planificación, el control y la rendición de cuentas de las organizaciones en relación con los aspectos medioambientales, sociales y económicos. Al igual que la contabilidad financiera y de gestión, la contabilidad de la sostenibilidad tiene el potencial de ser un mecanismo muy poderoso a través del cual tanto las organizaciones individuales, como sus diversos grupos de interés, pueden evaluar mejor los aspectos ambientales, sociales y económicos de las actividades. Esto puede ser tanto en relación con la contabilización de los impactos ambientales, sociales y económicos de una organización y sus actividades, como en términos de valorar, evaluar y tener en cuenta cómo una organización depende de su contexto ambiental, social y económico. La contabilidad de la sostenibilidad tiene el potencial de hacer visibles cuestiones que hasta ahora eran invisibles para los sistemas de contabilidad convencionales. De este modo, amplía el espectro de información utilizada en la toma de decisiones de la organización y en la evaluación de su éxito.

El uso de herramientas y técnicas de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad ha aumentado en los últimos años. Muchas organizaciones publican informes de sostenibilidad, las principales empresas de contabilidad tienen departamentos dedicados a la responsabilidad corporativa y a la contabilidad y aseguramiento de la sostenibilidad, mientras que en la vida cotidiana uno puede encontrar todo tipo de productos y servicios etiquetados como "sostenibles" o "neutros en carbono", por ejemplo. Por ello, junto a esta creciente popularidad, existe la necesidad de comprender estas herramientas y técnicas, reflexionar críticamente sobre ellas (incluyendo hasta qué punto ayudan en la transición a un mundo más sostenible), así como considerar las formas en que podrían desarrollarse o prever nuevas herramientas y técnicas que podrían ocupar su lugar. Este libro pretende tanto esbozar los conocimientos y prácticas actuales como proporcionar la base sobre la que se pueda reflexionar críticamente sobre ellos e imaginar nuevas posibilidades. Cada capítulo se ha redactado con esta intención.

Introducción al contenido y estructura del libro

Este libro pretende ser de utilidad para una gran variedad de lectores. Además de proporcionar un amplio debate sobre el tema de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad para cualquier persona interesada en el tema, el libro ha sido escrito para apoyar la variedad de cursos en esta área. En la siguiente sección se explica cómo se puede

utilizar este libro en estos cursos y se ofrece más información a los instructores. A continuación, presentamos cada una de las cuatro partes del libro.

A este breve capítulo introductorio le sigue la Parte I "Estableciendo el contexto". La Parte I consta de dos capítulos. El capítulo 2, "Antecedentes y contexto global", proporciona el contexto esencial y la información de fondo de los temas tratados en el libro. En particular, se presentan los retos ambientales, sociales y económicos más amplios y las iniciativas y acuerdos como los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y las negociaciones sobre el clima que proporcionan el contexto global en el que se sitúan los temas del libro. Además, en el capítulo 2 se explica qué es la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Se aborda cómo la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son relevantes y están implicadas en el avance hacia una sociedad más sostenible, basándose en la discusión introductoria anterior, así como una consideración de los desafíos de lo que podría denominarse "contabilidad convencional". También se analizan los distintos entornos institucionales en los que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son relevantes, como las empresas (con ánimo de lucro), las empresas sociales, el sector público y las organizaciones no gubernamentales. Esto demuestra las diversas formas de organización para las que este tema es relevante y también posiciona los capítulos restantes en relación con este enfoque, ya que es importante reconocer que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad es relevante más allá del contexto corporativo que a menudo domina las discusiones.

En el capítulo 3 introducimos algunos conceptos clave relacionados con la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Estos conceptos clave, la rendición de cuentas, los grupos de interés, la materialidad y las externalidades, son esenciales para entender el papel de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad en las sociedades contemporáneas. Además, estos conceptos clave proporcionan los antecedentes necesarios para entender gran parte del debate que sigue en las dos partes siguientes de este libro, ya que ayudan a dar sentido a los supuestos y perspectivas que proporcionan los fundamentos del tema.

La segunda parte del libro se titula "Contabilidad para la sostenibilidad" y consta de cinco capítulos. Cada uno de estos capítulos introduce y esboza las distintas áreas temáticas en las que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad han surgido y son relevantes. El capítulo 4 inicia este debate.

Titulado "Contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad", el capítulo 4 incluye un debate sobre la práctica de la contabilidad y el control de la gestión relacionados con la sostenibilidad (por ejemplo, ¿por qué y cómo evaluamos, medimos y controlamos? ¿Y cómo decidimos qué cosas incluir en dichas prácticas?), así como algunas de las herramientas y prácticas específicas (por ejemplo, ¿cuál es la práctica dentro de diversos contextos institucionales?) El objetivo de este capítulo es facilitar la comprensión y la evaluación crítica

de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad, así como de las herramientas y prácticas relacionadas con ella.

En los capítulos 5 y 6 se analiza la práctica de la elaboración de informes de sostenibilidad, un área clave de la práctica y la investigación en este campo. En el capítulo 5 nos centramos en ofrecer una visión general de los informes de sostenibilidad, incluyendo una mirada a su desarrollo histórico, los diversos marcos que existen para esta forma de informar y una discusión sobre el debate en curso en torno a la regulación de la práctica y algunas tendencias y prácticas clave. En el siguiente capítulo, el 6, profundizamos en cuestiones como por qué las organizaciones elaboran estos informes, a quién se dirigen con ellos, qué se informa y cómo se hace. También analizamos el aseguramiento de los informes. En este sentido, examinamos las etapas del proceso de elaboración de informes y las principales influencias, debates y discusiones que se producen en cada una de ellas.

El capítulo 7 presenta y analiza la práctica cada vez más visible de las inversiones ASG (medio ambiente, social, gobernanza) en los mercados financieros. En el contexto de los ASG hay una creciente conciencia de los riesgos cada vez mayores que están provocando los crecientes desafíos de la sostenibilidad mundial, no sólo para las organizaciones, sino también para los sistemas sociales y económicos en general. En este capítulo analizamos cómo la información contable sobre sostenibilidad y las relaciones de rendición de cuentas están interconectadas con los mercados financieros y la creciente actividad de inversión en ASG. Esto incluye la comprensión de cómo la sostenibilidad puede afectar al rendimiento financiero y al éxito a largo plazo de una organización, y también reflexiona sobre cómo los mercados financieros pueden influir en las actividades sociales y medioambientales de las organizaciones. Si bien es importante comprender las repercusiones de la sostenibilidad en las organizaciones, este capítulo también destaca cómo la contabilización de las dependencias puede ser importante en el contexto de los mercados financieros, la gestión de riesgos y las inversiones.

El último capítulo de la Parte II, el 8, trata de la práctica de la Contabilidad externa. Esta forma de contabilidad se refiere esencialmente a las cuentas preparadas por personas externas a una entidad y a menudo asociadas a la relación de rendición de cuentas. Analizamos las diversas prácticas que pueden denominarse colectivamente como contabilidad externa, ya que son relevantes para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Además de introducir este ámbito de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, este capítulo también es útil para reflexionar sobre las complejidades del tema, tanto en relación con el fomento del pensamiento crítico, como para entablar un debate sobre cómo la práctica de la contabilidad podría ser diferente para avanzar hacia la sostenibilidad. Este último aspecto también es útil como antecedente para los debates de la Parte III del libro.

La Parte III, "Cuestiones de contabilidad para la sostenibilidad", consta de cinco capítulos en los que se aborda cada una de las cuestiones de sostenibilidad. En concreto, se habla del clima (capítulo 9), el agua (capítulo 10), la biodiversidad (capítulo 11), los derechos humanos

(capítulo 12) y la desigualdad económica (capítulo 13), respectivamente. Aunque la estructura de cada capítulo está influida por la naturaleza del tema, en general siguen una estructura similar. En cada capítulo se expone la cuestión en la que se centra el capítulo y se considera por qué es un problema para las organizaciones y la contabilidad más específicamente. Se describen las principales instituciones, marcos y estructuras de gobernanza a nivel mundial, nacional y organizativo que influyen en cada cuestión, prestando especial atención a las relacionadas con la contabilidad y la rendición de cuentas. Cada una de estas cuestiones ha sido abordada, en mayor o menor medida, en la práctica de la contabilidad y la rendición de cuentas. Analizamos la práctica actual en cada una de estas áreas y consideramos el papel de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, ahora y en el futuro, en relación con estas cinco cuestiones de sostenibilidad.

Es importante reconocer aquí que las cinco áreas seleccionadas no son las únicas cuestiones relacionadas con la sostenibilidad relevantes para la contabilidad y la rendición de cuentas. De hecho, hay un sinnúmero de otros temas que podrían haberse incluido aquí. Hemos elegido temas que están establecidos o que reciben una atención creciente en el campo de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, tanto en la práctica organizativa como en la investigación académica. Al hacerlo, somos conscientes de los temas que se han excluido. Por ejemplo, la contabilidad de otras formas de desigualdad más allá de la económica es una exclusión obvia. El género, la (in)equidad racial, la discapacidad y las cuestiones LGBTQI+ son sólo algunos de los temas que son consideraciones esenciales para la contabilidad de la sostenibilidad. Además de estas y otras cuestiones sociales, las cuestiones medioambientales como los residuos, la energía y el bienestar/derechos de los animales parecen ser algunas omisiones obvias. Al presentar cada tema por separado, también corremos el riesgo de presentarlos como desconectados. Queremos destacar que todas estas cuestiones están interconectadas, por lo que, aunque es útil considerar cada cuestión por separado, también deberíamos pensar en las dependencias e interconexiones entre ellas. Por ejemplo, como se verá en el capítulo 11, "Contabilización de la biodiversidad", un factor clave en la pérdida de biodiversidad es el cambio climático, en el que se centra el capítulo 9. Del mismo modo, el cambio climático también tiene relevancia para otros temas tratados, como el agua, los derechos humanos y la desigualdad económica. Estas interconexiones se señalan en cada uno de los capítulos, pero merece la pena reflexionar sobre ellas a lo largo del libro.

Aunque no podemos abarcar todos los temas posibles en este texto, le animamos a que considere la relevancia de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad para la gama de cuestiones relacionadas con la sostenibilidad a medida que se involucra con todos los capítulos del libro y los capítulos de la Parte III en particular. Para los profesionales e investigadores del área, nos gustaría destacar que hay tanta necesidad de conocer y prestar más atención a los temas que no aparecen en este libro como a los que sí. Lo que tienen en común todos estos temas -los que suelen ser los más relevantes y por eso se tratan en este libro, y los que están (a sabiendas y sin saberlo) ausentes- es que todos ellos requieren una

mayor consideración desde la perspectiva de la contabilidad y la rendición de cuentas si queremos realizar la urgente transición hacia una sociedad más sostenible.

Estas reflexiones se trasladan a la Parte IV, "Conclusión", en la que hacemos, en el capítulo 14, algunas observaciones finales. En este último capítulo del libro reflexionamos sobre algunos de los debates presentados. En particular, destacamos cómo el libro ha identificado los retos que la sostenibilidad plantea a las organizaciones y a la contabilidad. Aunque la contabilidad puede desempeñar, y creemos que debe hacerlo, una serie de funciones importantes en la transición hacia una sociedad más sostenible, reflexionamos sobre el hecho de que, para ser eficaz, esto requeriría un cambio fundamental en una serie de prácticas de contabilidad y rendición de cuentas, más allá del estado actual de la práctica y los conocimientos presentados en este libro.

Nota para los profesores

Esta, la tercera edición de este título, difiere en estilo y estructura de las versiones anteriores. Estos cambios son, en parte, el resultado de la retroalimentación en relación con el deseo de un libro de texto adecuado para su uso en el ahora gran número de cursos sobre el tema de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Así pues, aunque el libro está escrito para atraer a un público amplio, abarca la gama de temas que cabría esperar en un curso de nivel básico sobre el tema.

Hemos diseñado este libro para que pueda ser utilizado tanto a nivel de grado como de postgrado. Esto incluye cursos dedicados al tema o en los que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad aparecen como un tema dentro de un curso más amplio. Muchos capítulos incluyen ejemplos de la literatura profesional o de la práctica que ayudan a contextualizar y asegurar que el texto tenga relevancia práctica. Estos ejemplos pueden utilizarse y seguirse en la preparación de los materiales y ejercicios de clase junto con la multitud de recursos disponibles en línea. Si el libro se utiliza para un curso de posgrado, el profesor puede considerar la posibilidad de complementar los capítulos con lecturas académicas. Para ello, cada capítulo incluye un recuadro en el que se destaca un trabajo de investigación relacionado con el tema, así como una lista de lecturas adicionales junto con la habitual lista de referencias.

El texto se ha estructurado de forma que el profesor pueda trabajar con el libro en su totalidad, para un curso largo, o centrarse en capítulos concretos para un curso más corto. Por ejemplo, cada capítulo es adecuado para una sesión individual (de una o dos horas) sobre cada tema. Los capítulos 5 y 6, en los que se habla de los informes de sostenibilidad, pueden constituir la base de dos sesiones o combinarse. Aunque sugeriríamos que los capítulos 2 y 3 son útiles para todos los cursos sobre el tema, algunos instructores podrían centrarse en los temas de la Parte II, mientras que otros en la gama de cuestiones presentadas en la Parte III. Cualquier comentario que los lectores e instructores puedan hacer sobre la estructura y el contenido de este libro será bienvenido.

Conclusión

En este capítulo hemos presentado el enfoque y la orientación de este libro. Esperamos que los lectores encuentren el material presentado útil e informativo. Se ha escrito para introducir el tema de estudio, pero también para animar a los lectores a considerar más ampliamente el potencial y los límites de la contabilidad y la rendición de cuentas en la transición hacia una sociedad más sostenible. Esperamos que disfruten del material que sigue.

PARTE I. Estableciendo el contexto

Capítulo 2. Antecedentes y contexto global

Sostenibilidad significa simplemente mantener, perdurar a largo plazo. También se entiende como un estado en el que las cosas pueden seguir adelante, pueden sostenerse por sí mismas. Este libro se centra en la sostenibilidad de la vida en la Tierra (de los seres humanos y de otros) y en el papel de la contabilidad y la rendición de cuentas en la transición hacia un medio ambiente, una sociedad y una economía más sostenibles. En este capítulo se analizan los antecedentes y el contexto global en el que se sitúa el debate de este libro. Comenzamos hablando de los conceptos clave de sostenibilidad y desarrollo sostenible. Se traza brevemente el desarrollo de los conceptos, esbozando su aparición en las agendas políticas y empresariales mundiales, y se consideran las articulaciones y los esfuerzos más recientes para promover la necesidad urgente de abordar los problemas de la sostenibilidad mundial. A continuación, nos centraremos en la relevancia de la sostenibilidad para las economías, las organizaciones y la contabilidad. También esbozamos cómo los diferentes tipos de formas organizativas son relevantes y cómo los tratamos en este libro. El objetivo de este capítulo es proporcionar el contexto esencial para el tema de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad y situar nuestras discusiones que siguen en los próximos capítulos del libro.

Al final de este capítulo usted debería:

- Comprender los conceptos clave de la sostenibilidad y el desarrollo sostenible.
- Ser consciente de los diversos problemas de sostenibilidad global que están interconectados.
- Tener una conciencia crítica de cómo la sostenibilidad se relaciona con los sistemas económicos y requiere un replanteamiento de los mismos.
- Tener una conciencia crítica de cómo la sostenibilidad se relaciona con los modelos empresariales y requiere un replanteamiento de los mismos.
- Conocer la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, en particular lo que significa y por qué es importante.
- Ser capaz de identificar diversas formas de organización y considerar su relevancia para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

2.1 Sostenibilidad y desarrollo sostenible

2.1.1 Definición de los términos

Como ya se ha dicho, la sostenibilidad consiste en vivir dentro de los límites de la Tierra. Se considera un estado deseado que no sólo deseamos alcanzar, sino que debemos hacerlo para que la vida que la Tierra soporta actualmente continúe en el futuro. Puede ser útil pensar en

la sostenibilidad en relación con la insostenibilidad. Se trata de un estado en el que se vive por encima de las posibilidades de la Tierra.

En 1972, en su conocido libro *Limits to Growth*, Meadows et al. predijeron que el crecimiento económico, el consumo y el aumento de la población llevarían a los seres humanos a superar la capacidad de carga de la Tierra (el número máximo de individuos que la Tierra puede soportar indefinidamente). Esto, señalaron, llevaría a una condición de rebasamiento, una condición en la que las demandas humanas exceden las capacidades regenerativas de la biosfera, el planeta. El rebasamiento, es decir, la insostenibilidad, es el estado en el que vivimos actualmente, como demuestran los problemas a los que se enfrenta la vida en el planeta, problemas como el cambio climático, la extinción masiva, la escasez de agua y la pobreza.

Además del término sostenibilidad, el desarrollo sostenible es también un término clave. Mientras que la sostenibilidad puede considerarse un estado deseado, el desarrollo sostenible puede entenderse como el proceso para llegar a él. Así, aunque los dos términos pueden considerarse diferentes, a menudo se utilizan indistintamente.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

El Día del Rebasamiento de la Tierra se celebra cada año para representar el día en el que la demanda de recursos y servicios de la Tierra por parte de la humanidad en un año determinado supera lo que la Tierra puede regenerar en ese año. En 2019 el Día del Rebasamiento de la Tierra cayó el 29 de julio (www.overshootday.org/). Por lo general, el Día del Rebasamiento de la Tierra se adelanta cada año, lo que significa que no solo vivimos de forma insostenible, sino que nos volvemos más insostenibles con el tiempo. Sin embargo, la reducción a gran escala de la actividad económica a nivel mundial debido a la pandemia del Coronavirus hizo que la fecha se retrasara ligeramente en 2020.

2.1.2 Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas

El intento más reciente de definir o conceptualizar el desarrollo sostenible y lo que se necesita para lograrlo lo proporcionan las Naciones Unidas a través de sus Objetivos de Desarrollo Sostenible (en adelante, ODS).

Publicados en 2015, los ODS constan de 17 objetivos relacionados con diversas cuestiones sociales, ecológicas y económicas. Se les conoce comúnmente como los Objetivos Globales, ya que describen 17 objetivos que el mundo necesita abordar en su transición hacia la sostenibilidad. Como verá en la representación visual de los objetivos en la Figura 2.1, además de algunas cuestiones sociales, medioambientales y económicas como la pobreza, la educación, el clima y las desigualdades, los ODS destacan conceptos importantes como la

paz, la justicia, el papel de las instituciones y la importancia de las asociaciones para alcanzar los objetivos. Los objetivos pretenden ser ambiciosos y se pretende alcanzarlos para 2030.



Figura 2.1 Los ODS de la ONU

Los ODS son útiles para poner de relieve los retos mundiales y los asuntos relacionados con la sostenibilidad. Cada objetivo presenta un desafío global clave que requerirá una serie de individuos, grupos e instituciones para lograrlo. Cada objetivo también incluye un conjunto de metas (hay 169 metas en total) que ayudan a entender lo que podría ser necesario para lograr esta agenda 2030 para la sostenibilidad.

Un aspecto importante y útil de los ODS es el reconocimiento de que los objetivos, y por tanto los asuntos de sostenibilidad, están interconectados. Los problemas a los que se enfrenta la vida en la Tierra, problemas como los mencionados anteriormente, el cambio climático, la extinción masiva, la escasez de agua y la pobreza, son problemas sistémicos intrínsecamente vinculados. Y los sistemas son complejos. Las actividades para abordar un aspecto también pueden afectar, positiva o negativamente, a otro. Y estos efectos a menudo no pueden predecirse o no se comprenden bien. Así, aunque podamos discutir si la destrucción del medio ambiente causa la pobreza o si la pobreza causa la destrucción del medio ambiente, por ejemplo, está claro que ambos problemas están interconectados. No podemos abordar un problema sin tener en cuenta el otro.

Además de ser el intento más reciente de estimular a la comunidad mundial a tomar medidas para avanzar en el desarrollo sostenible, los ODS también han sido extremadamente populares. Aunque no están exentos de críticas y limitaciones, los ODS han tenido mucho éxito en la promoción de cuestiones clave de sostenibilidad y han sido ampliamente

adoptados por gobiernos, organizaciones y otros grupos de la sociedad civil. También proporcionan una buena plataforma para nuestra comprensión de las cuestiones clave de sostenibilidad en este libro, y una consideración de las funciones de la contabilidad y la rendición de cuentas para abordar estas cuestiones clave de sostenibilidad. Nos referimos a los ODS a lo largo de este texto, y en la Parte III se examinan algunos de los objetivos específicos. También debemos señalar aquí que, aunque a veces nos referimos a algunas metas específicas incluidas en el conjunto de 169 objetivos de los ODS, nos quedamos principalmente en un nivel más genérico y con los 17 objetivos. No obstante, le recomendamos que, a medida que vaya avanzando en los capítulos, examine con más detenimiento los ODS y considere las metas e indicadores clave que se enumeran para algunos de los objetivos clave que le interesan.

2.1.3 Una breve historia

Antes de seguir adelante, quizás sea útil reconocer la historia de los conceptos de sostenibilidad y desarrollo sostenible. Esto nos permite comprenderlos mejor, así como considerar cómo han evolucionado con el tiempo.

Al estar basado en las disciplinas de, por ejemplo, la conservación y la ecología, el concepto de sostenibilidad (y el desarrollo sostenible relacionado) tiene una historia larga y compleja. Sin embargo, lo que hoy consideramos sostenibilidad como campo de estudio, y en lo que nos centramos en este libro, tiene sus inicios en el movimiento ecologista de las décadas de 1960 y 1970. Varias publicaciones clave marcan el inicio del movimiento, como *Silent Spring* de Rachel Carson (1962), *The Population Bomb* de Paul Ehrlich (1968), *Small is Beautiful: A Study of Economics as if People Matters* de E. F. Schumacher (1973), así como *Limits of Growth* mencionado anteriormente. Algunos acontecimientos clave también marcan el inicio de la atención a la sostenibilidad a nivel mundial, como la primera imagen de la Tierra desde el espacio (que muestra de forma visual y poderosa la Tierra como un sistema delimitado) y los desastres químicos y nucleares de Union Carbide en Bhopal (India) en 1984 y Chernobyl en 1986.

Sin embargo, quizá sea la Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo (CMMAD), en 1987, la que proporcionó una definición de desarrollo sostenible que lanzó el concepto a la agenda política y empresarial mundial. Definieron el desarrollo sostenible como "un desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades" (WCED, 1987, p. 43). Sin embargo, aunque a menudo sólo vemos citada esta primera parte de la definición, es importante señalar que siguieron esta definición con la siguiente afirmación "Contiene en su interior dos conceptos clave: El concepto de necesidades, en particular las necesidades esenciales de los pobres del mundo, a las que debe darse prioridad absoluta; y La idea de las limitaciones impuestas por el estado de la tecnología y las organizaciones sociales a la capacidad del medio ambiente para satisfacer las necesidades presentes y futuras" (WCED, 1987, p. 43). Aunque se podría argumentar que el contenido de esta última parte de la

definición se descuidó durante algún tiempo, un vistazo a los ODS mencionados anteriormente, así como un examen más detallado de las metas en las que se basan, demostrará que el concepto de necesidades esenciales de los pobres del mundo, en particular, se ha vuelto a poner de relieve y adquiere protagonismo en muchos debates actuales.

En la figura 2.2 ofrecemos una línea de tiempo en la que se señalan algunos de los acontecimientos significativos en el pensamiento sobre la sostenibilidad. Dado el enfoque de este libro, incluimos los acontecimientos más relevantes para el contexto global y organizativo.

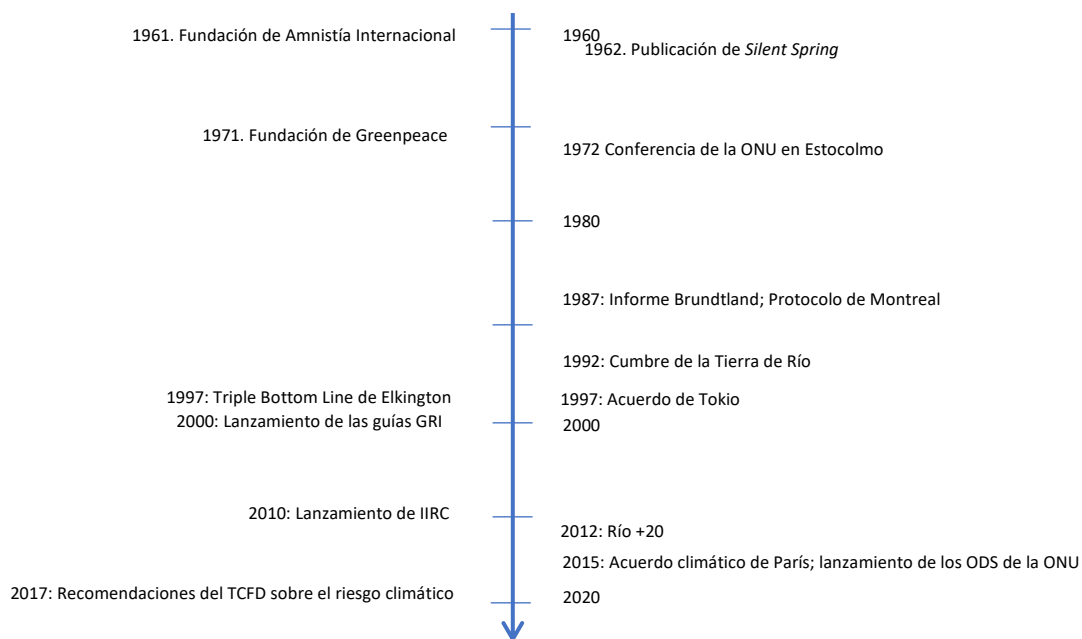


Figura 2.2 Línea de tiempo de los eventos clave de la sostenibilidad

2.1.4 Conceptos controversiales

Si bien hemos proporcionado definiciones de sostenibilidad y desarrollo sostenible, y hemos identificado los ODS como una forma útil de entender los conceptos y lo que se necesita para lograrlos, es importante reconocer que la transición hacia la sostenibilidad es compleja y no todos están de acuerdo. Por ejemplo, aunque muchos (incluso todos) estamos de acuerdo en que el objetivo es la sostenibilidad, no hay necesariamente un acuerdo sobre lo que se necesita para llegar a ella, ni sobre la rapidez con la que debe producirse el cambio.

Aunque los ODS representan el desarrollo sostenible a través de 17 objetivos, anteriormente se entendía que la sostenibilidad y el desarrollo sostenible tenían tres dimensiones: ecológica, social y económica. Estas tres dimensiones se denominan a veces el triple resultado (TBL), un término acuñado por John Elkington. Es posible que algunas organizaciones y autores sigan utilizando este término. Estas tres dimensiones también se pueden encontrar

etiquetadas como los tres pilares, las tres E (medio ambiente, economía y equidad) y, especialmente en el contexto empresarial, como las tres P (personas, planeta y beneficio). Esta conceptualización tridimensional del término ha sido muy poderosa, y sigue siendo la base de muchas interpretaciones en la práctica. El TBL también tiene sus limitaciones, como reconoció el propio Elkington 25 años después de introducir el concepto (Elkington, 2018).

Las limitaciones del enfoque TBL del desarrollo sostenible están relacionadas con las diferentes interpretaciones de cómo se relacionan las tres dimensiones entre sí. Las diferentes comprensiones conducen a diferentes puntos de vista sobre cómo se puede lograr la sostenibilidad. Reflexionemos sobre estas diferentes interpretaciones, que pueden denominarse sostenibilidad débil y fuerte y que se ilustran en la figura 2.3. Aunque probablemente no se utilicen mucho estos términos, son útiles para introducir y comprender los conceptos básicos que se utilizan hoy en día. Nos ayudan a considerar los diferentes puntos de vista que existen y también es probable que sean útiles cuando empiece a formarse su propia perspectiva sobre cómo podríamos hacer la transición hacia la sostenibilidad y qué se necesita para llegar a ella. Los modelos de sostenibilidad débil y fuerte también son útiles para entender nuestros debates sobre los sistemas económicos y la sostenibilidad más adelante, así como para proporcionar una base sobre la que reflexionar sobre las diversas herramientas y prácticas de contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad a lo largo del libro.

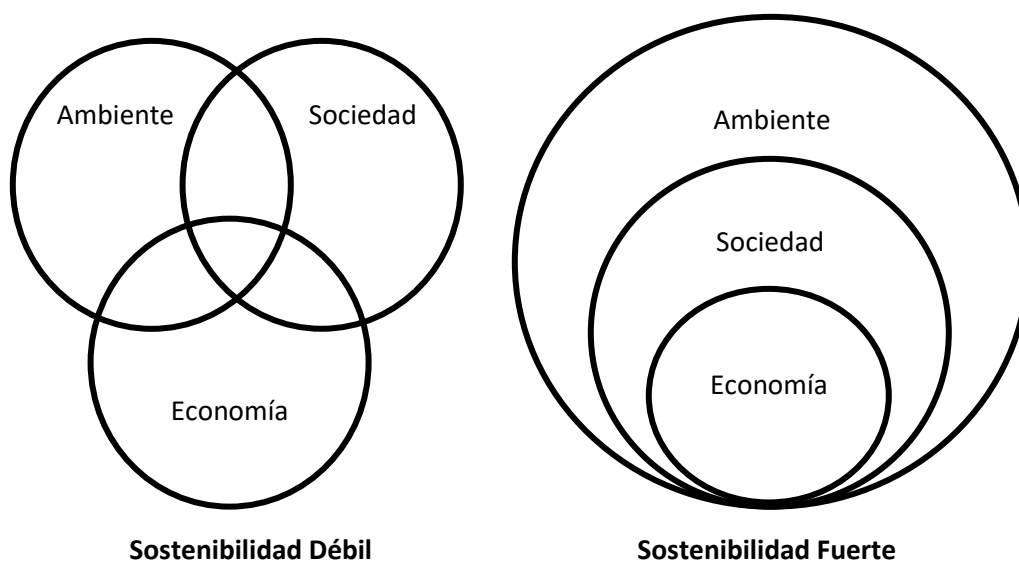


Figura 2.3 Sostenibilidad débil y fuerte

La principal diferencia entre estas dos concepciones de la sostenibilidad se refiere a las compensaciones, es decir, la medida en que una o varias dimensiones de la sostenibilidad pueden compensarse entre sí. Por ejemplo, una perspectiva basada en una conceptualización débil de la sostenibilidad, el diagrama de interconexión de la izquierda, permite este tipo de compensaciones. Cuando se trabaja con una conceptualización débil de la sostenibilidad, se

hace hincapié en la consecución de "beneficios". Una victoria es una acción u oportunidad que beneficia a dos dimensiones. Sin embargo, a menudo esto ocurre sin tener en cuenta la tercera dimensión (que requiere un win-win-win). Un ejemplo podría ser considerar que un aumento de la producción en una mina de carbón que genere puestos de trabajo es bueno (un triunfo) para la sociedad y bueno (un triunfo) para la economía. Sin embargo, la dimensión medioambiental, y los consiguientes impactos negativos sobre el medio ambiente, no se tienen en cuenta aquí.

Una perspectiva basada en la sostenibilidad fuerte, el diagrama anidado de la derecha, ve la relación entre las dimensiones de manera diferente, y por tanto operar bajo tal conceptualización tiene resultados muy diferentes. Aquí se puede ver claramente que la visión fuerte considera que la economía depende de la sociedad y que la sociedad depende del medio ambiente. Sostiene que una economía sana y estable depende de una sociedad que funcione bien, y esa sociedad depende de un medio ambiente sano y funcional. En este caso, las dimensiones se consideran interdependientes y no hay lugar para las compensaciones. Además, el medio ambiente se considera el sistema global del que dependen todas las demás dimensiones. Así pues, aunque el modelo de sostenibilidad fuerte sigue incluyendo las tres dimensiones, éstas se conceptualizan de forma muy diferente.

En resumen, una perspectiva de sostenibilidad débil, todavía común en muchas organizaciones, ve cada una de las dimensiones en silo, en lugar de como interdependientes, como parte de un sistema. Esta es una limitación clave del TBL. Esta perspectiva sistémica y el modelo fuerte de sostenibilidad también son relevantes a la hora de analizar cómo la consideración de la sostenibilidad afecta al sistema económico.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

El lenguaje que utilizamos es importante. En este libro utilizamos los términos sostenibilidad y desarrollo sostenible, ya que nos interesa explorar el papel de la contabilidad en la transición hacia la sostenibilidad, tal y como se ha conceptualizado en la discusión anterior. Pero quizás sea útil detenerse a reflexionar sobre otros términos, además del TBL introducido anteriormente, con los que nos podemos encontrar.

Responsabilidad Social Corporativa (RSC) y ***Empresa Responsable***: el uso de estos términos suele centrarse en la empresa/corporación y en las actividades que realiza. A diferencia de la sostenibilidad, que se centra más en los sistemas, estos son temas centrados en la organización.

La ***ciudadanía corporativa***, o simplemente ciudadano corporativo, es un término que se utiliza a menudo para destacar el papel que desempeñan las empresas en la sociedad. Es decir, al igual que los ciudadanos (humanos), las empresas participan en la vida cotidiana de las sociedades. El término ciudadanía corporativa destaca las responsabilidades sociales y éticas que tienen las empresas hacia la comunidad. Una vez más, hay diferentes puntos de vista con respecto a cuál es el papel de una empresa en la sociedad, así como lo que debería ser.

La ***ética empresarial*** se refiere a la toma de decisiones de las organizaciones, o quizás más correctamente a la toma de decisiones de los individuos dentro de las organizaciones. En

esencia, la ética empresarial se centra en cuestiones de lo correcto y lo incorrecto. Las decisiones de ética empresarial van desde las más controvertidas, como el soborno para acceder a un negocio, hasta las más mundanas, como las políticas cotidianas de relación con los clientes. Como ocurre con la filosofía y la ética en general, hay muy pocas respuestas absolutas en este caso, ya que nuestra visión del bien y el mal depende de cosas como la perspectiva filosófica con la que abordamos las decisiones.

Aunque algunas organizaciones y autores podrían utilizar los términos mencionados indistintamente con la sostenibilidad, diríamos que es prudente no hacerlo, ya que existen importantes diferencias. Pensemos en lo siguiente: ***¿Puede una organización ser responsable sin ser sostenible?***

Se trata de una pregunta interesante que probablemente genere debates e incluso desacuerdos. Tómese el tiempo necesario para reflexionar sobre esta cuestión y discutirla con los demás. Es probable que sea útil para comprender las diferencias entre los términos: empresa responsable, RSE, ética empresarial y sostenibilidad.

2.1.5 La economía rosquilla

La economía rosquilla es un marco visual desarrollado por la economista Kate Raworth. La imagen (véase la figura 2.4) representa un marco para el desarrollo sostenible y cómo deben estructurarse las sociedades que aspiran a alcanzar una economía inclusiva y sostenible. El marco se basa en los umbrales sociales y los límites ecológicos y, como tal, considera que el sistema económico está interrelacionado con los sistemas social y medioambiental, tal y como se ha comentado anteriormente. El marco recibe su nombre de la forma, un anillo de rosquilla, donde el objetivo es vivir dentro del anillo de rosquilla, es decir, no caer en el agujero del centro ni fuera de la corteza exterior. La primera iteración de la rosquilla se presentó en un documento de debate de Oxfam en 2012 y desde entonces ha tenido una tracción sustancial como marco a través del cual podemos ver las interconexiones de los problemas sociales, ambientales y económicos (por ejemplo, Raworth, 2017).

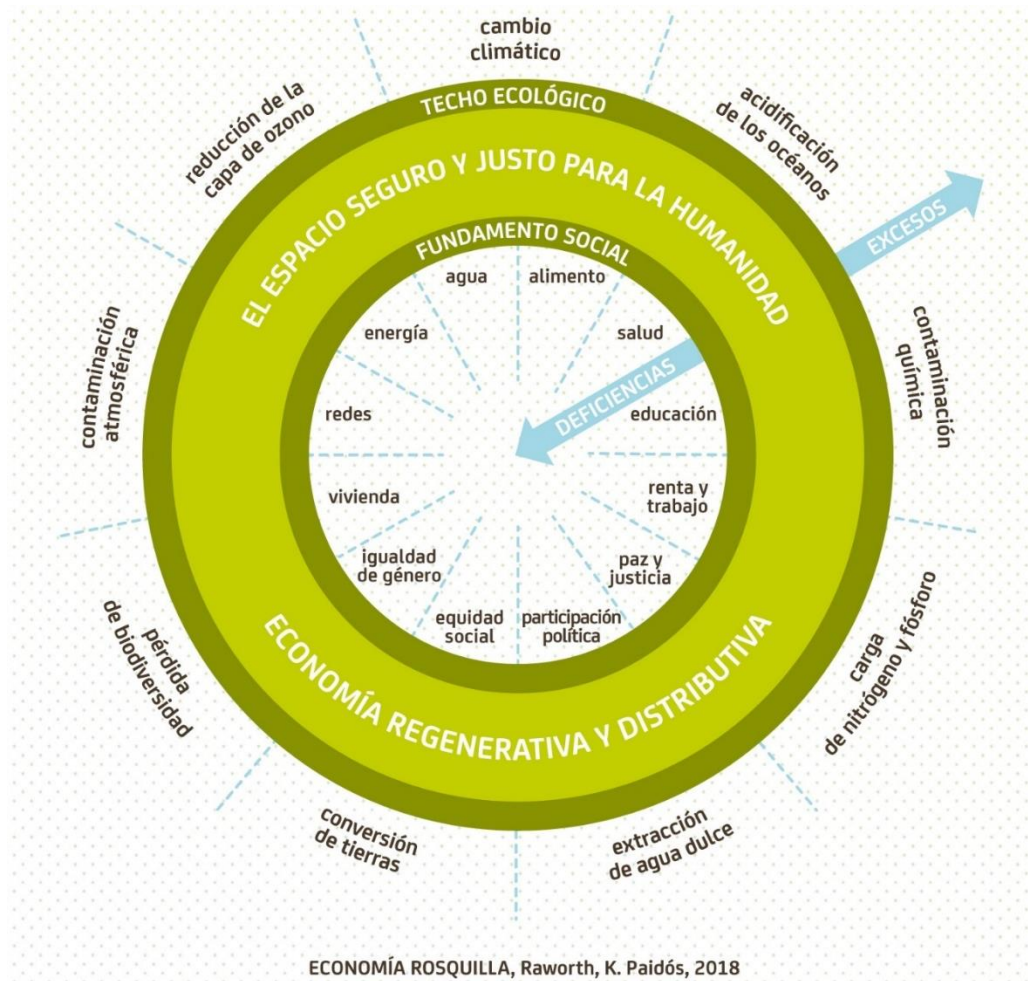


Figura 2.4 La economía rosquilla de Raworth

Exploremos el marco de Raworth más a fondo examinando más de cerca el diagrama económico de la rosquilla anterior. Si empezamos por el centro, vemos el límite interior de la imagen, la base social. Este límite interior destaca los fundamentos clave para una humanidad segura y justa, cuestiones como el saneamiento, la alimentación, la atención sanitaria, la igualdad, etc. Estos aspectos deben ser alcanzados en todas las comunidades o sociedades para que todos los que viven en ellas tengan las capacidades clave para prosperar. Si estos factores no existen en una sociedad, entonces el sistema no alcanza el anillo interior y hay una base inadecuada para apoyar la economía justa y segura necesaria para que la humanidad viva y prospere. El límite exterior, el techo ecológico, describe los límites planetarios por encima de los cuales la humanidad no puede ir sin poner en riesgo la capacidad de carga de su ecosistema global. Los límites planetarios se basan en el influyente trabajo de Rockström et al. (2009) y destacan los procesos ecológicos y los servicios ecosistémicos clave (servicios que recibimos del ecosistema, como la regulación y estabilización del clima, véase el capítulo 9). La puesta en peligro de estos límites planetarios puede llevar a superar posibles puntos de inflexión en los ecosistemas globales. Si se supera

este techo ecológico, es decir, si el sistema se sale del anillo de la rosquilla, se produce un rebasamiento, concepto que hemos introducido anteriormente.

La rosquilla de Raworth es una poderosa imagen que nos muestra que, para lograr la sostenibilidad, es esencial comprender que los problemas económicos, sociales y ecológicos están interrelacionados. Tomemos como ejemplo los grandes desafíos ecológicos: algunos sugieren que la única forma en que la humanidad puede evitar un colapso ecológico sería un cambio instantáneo y radical en los patrones de consumo y producción, incluyendo, por ejemplo, la prohibición de cosas como los viajes en avión, la moda rápida y el uso del petróleo. Aunque estas acciones, si se acordaran de alguna manera a escala mundial, reducirían definitivamente la tensión ecológica, también tendrían impactos sustanciales en las dimensiones social y económica, ya que sectores enteros de la economía podrían desaparecer y la gente perdería abruptamente su medio de vida. Estos impactos tampoco se repartirían de manera uniforme, ya que muchas sociedades, regiones y comunidades se han especializado a lo largo del tiempo en determinadas industrias y, por tanto, se han vuelto muy dependientes de ellas, como ocurre en Bangladesh con la industria de la confección, o como ha demostrado la pandemia de COVID-19 con el turismo en España, Italia y Grecia. Así, aunque algunas acciones radicales podrían ayudar con los límites ecológicos, al mismo tiempo podrían empujar a muchas comunidades por debajo de la base social, lo que junto con la sensación de desigualdad podría dar lugar a un malestar sustancial en las sociedades. El modelo de la rosquilla requiere, por tanto, que pensemos de forma más holística en nuestros sistemas ecológicos, sociales y económicos y en las conexiones entre ellos. Teniendo en cuenta estas conexiones, antes de pasar a hablar de la contabilidad y la rendición de cuentas, debemos examinar más detenidamente los sistemas sociales más amplios en los que operan las organizaciones.

2.2 La sostenibilidad y la economía

Para considerar la contabilidad y las organizaciones es útil comprender el panorama socioeconómico y político más amplio en el que operan. Al pensar en lo que una organización concreta podría, debería o incluso puede hacer, debemos recordar que las organizaciones no existen separadas de su contexto. Aunque está fuera del alcance de este libro abarcar todos los aspectos posibles de este contexto, hay varios que merecen ser reconocidos.

El contexto socioeconómico y político en el que opera una organización no sólo establece los límites, por ejemplo, en forma de regulación, sino que también fija las expectativas generales sobre cómo se espera que funcione una organización. Esto se relaciona con las normas que operan en una sociedad determinada. Por ejemplo, y simplificando mucho, se espera que las empresas que cotizan en bolsa aumenten el valor de las acciones para los inversores, que las organizaciones estatales tengan ambiciones más amplias, y que las organizaciones no gubernamentales sean consideradas como defensoras de los beneficios de algún grupo en particular o, a veces, de algún bien más amplio.

Aunque observamos que cada una de estas percepciones puede ser problemática, y de hecho necesita una consideración crítica, en cada caso vale la pena reconocerlas. Si bien la dirección de una organización puede hacer todo lo posible por decidir el modo en que ésta lleva a cabo sus negocios y actividades, no por ello deja de depender de las condiciones previas, las estructuras y las normas institucionalizadas del contexto operativo y las redes en las que se inserta. Por lo tanto, para entender las organizaciones y poder debatir el papel y la relevancia de la contabilidad y la rendición de cuentas en materia de sostenibilidad dentro de las organizaciones, debemos empezar por el nivel macro.

2.2.1 El capitalismo

El sistema económico en el que operan las organizaciones, que en muchos contextos es el capitalismo, desempeña un papel importante y afecta a la forma en que operan las organizaciones, en particular las empresas con ánimo de lucro. El capitalismo es un sistema económico en el que los medios de producción de bienes y servicios son de propiedad privada y se explotan con ánimo de lucro. Es un sistema que tiene como base tres cosas: el trabajo asalariado, la propiedad privada de los medios de producción y la producción para el intercambio y el beneficio. El capitalismo es distinto del mercado. El capital no es una cosa, sino un proceso en el que el dinero (el capital) es enviado perpetuamente en busca de más dinero. Este afán por aumentar el capital tiene una serie de efectos, muchos de ellos negativos en relación con el entorno natural.

Existen diversas opiniones sobre si el capitalismo puede ser reformado para abordar la sostenibilidad. Algunos creen que el capitalismo puede ser reinventado, reformado para incluir aspectos como la igualdad, la solidaridad, la responsabilidad y el cuidado para lograr un futuro sostenible. Algunos incluso sostienen que el capitalismo es el único sistema a través del cual se pueden resolver los retos de la sostenibilidad. Esta perspectiva conduce, por ejemplo, a la creación de mecanismos de mercado en respuesta a los problemas de sostenibilidad (por ejemplo, los mercados de carbono para apoyar los planes de comercio de emisiones). También puede llevar a confiar en la innovación tecnológica y en la competencia disruptiva y a incentivarlas, ya que se consideran los mejores mecanismos para producir los cambios rápidos y generalizados necesarios para salir de la insostenibilidad. Por supuesto, esta forma de pensar tiene sus variantes, pero en términos generales, ideas como el capitalismo verde y el capitalismo consciente se encuadran dentro de este paraguas. Estas ideas subrayan que, dentro de un sistema capitalista, las empresas pueden buscar beneficios y trabajar por el bien social en general.

Otros sostienen que el capitalismo es fundamentalmente irreparable. Creen que la propia naturaleza del sistema, incluidos los desequilibrios de poder y la dependencia del crecimiento continuo, seguirá destruyendo la naturaleza y perpetuando las desigualdades sociales. Aunque no tenemos margen para entrar en discusiones tan importantes (y complejas) aquí, es importante reconocer el sistema económico en el que operan las organizaciones y la

sociedad. El sistema tiene un impacto directo en el funcionamiento de las organizaciones, la contabilidad y la sociedad en general.

2.2.2 Globalización

Las organizaciones, en particular las grandes empresas, suelen operar en múltiples contextos. Asimismo, las cadenas de suministro son cada vez más globales y muchas organizaciones subcontratan la producción. Así pues, la globalización afecta cada vez más al modo en que operan las organizaciones y las sociedades y, de nuevo, es relevante para cualquier debate sobre la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

La naturaleza global de las operaciones y sus efectos sobre el medio ambiente y las comunidades locales han sido objeto de análisis durante algún tiempo. En este sentido, hemos asistido a una mayor consideración de lo local, apoyando las iniciativas de las empresas y comunidades locales. Sin embargo, a pesar de la mayor concienciación y de la creciente tendencia a tener en cuenta lo local, es importante reconocer que gran parte de nuestro sistema económico sigue estando organizado a nivel mundial.

Junto con la mayor preocupación por la sostenibilidad mundial, ya comentada, la globalización está planteando retos para la contabilidad y la rendición de cuentas. En los mercados globales el capital se mueve cada vez más rápido y con relativa libertad en su búsqueda de mejores rendimientos. Las cadenas de suministro en la producción de bienes, por ejemplo, se han vuelto cada vez más complejas y fluidas. Las cadenas de suministro globales significan que los impactos sociales y medioambientales pueden tener lugar en todo el mundo en un lugar muy distante de la sede de una empresa. Las empresas pueden hacer que sus subcontratistas compitan regularmente entre sí en busca de las mejores ofertas. ¿Cómo se relaciona esto con la contabilidad y la rendición de cuentas? Tomemos como ejemplo la moda rápida. Los productos que se venden en la calle o a los clientes de Internet en Europa se fabrican a menudo en Bangladesh, donde los trabajadores pueden tener salarios bajos y difíciles condiciones de salud y seguridad. ¿Cómo rendir cuentas de las cuestiones asociadas a los derechos humanos y la desigualdad? ¿Y quién debe rendir cuentas en una cadena de suministro compuesta por varios subcontratistas y múltiples organizaciones? Estas cuestiones están en el centro de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, y volveremos a debatirlas.

2.3 Sostenibilidad y organizaciones

En un libro sobre la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad es importante considerar el papel de los seres humanos y sus organizaciones en este contexto más amplio de la sostenibilidad. Por ejemplo, ¿cuál es el papel de los seres humanos y de la actividad humana que ha conducido al ODS 13 sobre la acción climática, la necesidad de actuar sobre el cambio climático y sus efectos? ¿Cuál es el papel de los seres humanos y sus

organizaciones en la pérdida de biodiversidad y cuál es su papel en el cumplimiento de los ODS 14 Vida bajo el agua y 15 Vida en la tierra?

Todavía estamos aprendiendo sobre el papel de los seres humanos y la actividad humana en relación con diversos aspectos de la sostenibilidad y las formas en que la humanidad transforma el planeta y los procesos planetarios. Sin embargo, los conocimientos científicos han avanzado mucho en la comprensión de algunas de las relaciones entre, por ejemplo, la actividad humana y el cambio climático y la pérdida de biodiversidad. El efecto de los seres humanos y de la actividad humana sobre la Tierra se reconoce por la creciente referencia al hecho de que estamos viviendo en lo que se ha dado en llamar el Antropoceno¹. El Antropoceno reconoce una nueva época geológica en la que la actividad humana se ha convertido en el principal motor del cambio planetario. Esencialmente, el Antropoceno reconoce que los seres humanos se han convertido en una fuerza geológica a escala planetaria. Una de las formas en que los seres humanos afectan al planeta es a través de sus organizaciones y del sistema económico del que forman parte y, lo que es importante para nuestro propósito, el papel de la contabilidad dentro de esas organizaciones.

2.3.1 Las organizaciones y su contexto

A nivel operativo, las organizaciones, independientemente de su forma o tamaño, dependen de los recursos, tanto naturales como sociales. Parte de este uso de los recursos puede ser objeto de escrutinio público, y estamos viendo un aumento de la atención y la preocupación del público en relación con algunos aspectos de esto. Por ejemplo, está aumentando el escrutinio de las organizaciones en relación con el clima y, más recientemente, con el plástico. Sin embargo, quizá sea importante reconocer que estas cuestiones no son nuevas. Muchos conocen y se preocupan por estos temas desde hace mucho tiempo. También debemos ser conscientes de que hay otros efectos, algunos de ellos a largo plazo e igualmente importantes en relación con la sostenibilidad, que no conocemos ni escuchamos tanto, o al menos no escuchamos mucho en relación con las organizaciones. Por ejemplo, es posible que no hayamos oído hablar mucho de cuestiones tan importantes como el ciclo del nitrógeno o el deterioro y la degradación del suelo. El aumento de la concienciación, la preocupación y el escrutinio en la sociedad civil es importante. Tiene efectos en el funcionamiento de las organizaciones y crea una sensación de urgencia en relación con estos problemas críticos contemporáneos. El papel de los medios de comunicación a la hora de poner de relieve estas cuestiones, y el papel de los medios sociales a la hora de proporcionar canales adicionales para la difusión de la información, son también consideraciones centrales en este contexto.

¹ Aunque todavía no se ha hecho oficial, el Antropoceno (antropo - humano, cene - 'nuevo', 'reciente') es una época que sigue al Holoceno. El Holoceno fue "un periodo de condiciones climáticas cálidas y extraordinariamente estables entre épocas glaciales que fue ideal para el desarrollo de la civilización humana" (Robertson, 2017, p. 23). El Antropoceno pone de relieve los cambios, y el papel de los seres humanos en la producción de esos cambios. También se ha hablado del Antropoceno y de su relevancia para las organizaciones y la contabilidad (véase Wright et al., 2018 y Bebbington et al., 2020).

2.3.2 Impactos y dependencias de las organizaciones

Las organizaciones, que adoptan muchas formas, como veremos a continuación, son una institución importante dentro de cualquier sociedad. Las organizaciones, en particular las grandes empresas, tienen poder dentro de esas sociedades y están conectadas con la sociedad y el medio ambiente de numerosas maneras. Las organizaciones tienen una serie de impactos sociales, medioambientales y económicos. Por ejemplo, es difícil, incluso imposible, pensar en una organización que no implique a personas o utilice recursos de forma que emita carbono. El impacto de las organizaciones puede ser tanto positivo como negativo.

Además de tener un impacto en la sociedad, el medio ambiente y la economía, las organizaciones también dependen de ellas. Esta dependencia se reconoce cada vez más. Las organizaciones no sólo necesitan que los empleados trabajen para ellas y que los clientes les compren, sino que también dependen, por ejemplo, de la igualdad económica de la sociedad o los países en los que operan (véase el capítulo 13 para más información). Las organizaciones también tienen una serie de dependencias en lo que respecta al medio ambiente. Por ejemplo, las organizaciones dependen de una serie de servicios de los ecosistemas (como la regulación del clima). Estos servicios se tratan con más detalle en el último capítulo del libro (capítulo 11).

Los impactos y las dependencias de cada organización son diferentes, y algunas organizaciones tienen claramente más impactos y mayores dependencias que otras. Por ejemplo, el papel de las empresas en relación con la sostenibilidad (en particular las empresas del Occidente industrial o que suministran bienes al Occidente industrial) es clave, ya que provocan un daño medioambiental desproporcionado y tienen un inmenso impacto social.

2.3.3 Economía lineal y circular

Teniendo en cuenta este contexto, no es de extrañar que se preste mayor atención al funcionamiento de las organizaciones y a la consideración de los modelos de negocio.

Muchas organizaciones han operado, y de hecho siguen operando, con un modelo de "tomar-hacer-usar-desperdiciar-desechar". Es el llamado modelo de economía lineal. En él, las organizaciones, al igual que los consumidores, toman recursos del entorno natural, los utilizan en la producción de bienes y servicios, y eliminan el subproducto de ese proceso como residuo. Este modelo de negocio es insostenible. Esta insostenibilidad no sólo se debe al hecho de que muchos de los recursos utilizados no son renovables, sino también a la gran cantidad de residuos producidos que el entorno natural no es capaz de asimilar, o no es capaz de asimilar con la suficiente rapidez. Si bien los resultados adversos de este tipo de producción son muy visibles -tomemos como ejemplo los enormes vertederos y la gran mancha de basura del Pacífico-, el reto es que muchas organizaciones con ánimo de lucro dependen de que los consumidores practiquen un consumo rápido de usar y tirar, como

cambiar de smartphone cada vez que sale un nuevo modelo o adquirir un nuevo atuendo para cada fiesta a la que asisten.

No obstante, se está intentando cambiar estos modelos de negocio. La noción de economía circular, por ejemplo, es un paso importante para intentar modificar el funcionamiento de las organizaciones. En una economía circular se buscan y se enfatizan formas innovadoras de reutilización, reparación, rediseño y refabricación de productos, ya que esto reduce la necesidad de nuevas materias primas y la creación de residuos. Además, la economía circular no sólo trata de reducir los residuos en el proceso, sino que también considera cómo podría reutilizarse cualquier residuo que no pueda evitarse. Esta reutilización puede ser llevada a cabo por la propia organización o por otra organización o grupo (véase un ejemplo en el apartado "Enfoque práctico"). Una economía circular pone de relieve la necesidad de trabajar de forma cooperativa y colaborativa en la transición hacia un estado sostenible. Estos conceptos se retomarán a lo largo de este libro.

La transición de un modelo de economía lineal a uno circular requiere un cambio fundamental en los enfoques empresariales. Un cambio que requiere nuevas formas de contabilidad y prácticas contables y, dada la necesidad de asociaciones y colaboración, una nueva, o al menos una mayor atención a las relaciones de rendición de cuentas existentes. Consideremos sólo un ejemplo. Dentro de un modelo lineal, los residuos se consideran un elemento costoso o sin valor. Sin embargo, dentro de un modelo circular los residuos deben ser diseñados fuera del sistema, convirtiéndolos en una fuente de valor. ¿Qué prácticas contables son necesarias, o qué prácticas existentes necesitan ser cambiadas, para facilitar esto? Probablemente esté empezando a ver que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son complejas y plantean muchos retos fascinantes.

Enfoque en la práctica: El pensamiento de la economía circular

El desperdicio de alimentos es un problema medioambiental del que se habla mucho. En el Reino Unido se dice que aproximadamente un tercio de todos los alimentos entran en el flujo de residuos. Y parece que el pan es uno de los alimentos que más se desechan. La Fundación Ellen MacArthur afirma que, al ser un alimento relativamente barato y con una vida útil corta, se tira un asombroso 44% del pan producido en el Reino Unido.

Sin embargo, volviendo a una práctica anterior, algunas cerveceras están convirtiendo el pan de desecho en cerveza. Incorporar al proceso de elaboración de la cerveza el pan de desecho recogido, por ejemplo, en panaderías y supermercados, puede sustituir aproximadamente un tercio de la cebada malteada que se necesita habitualmente. Una acción sencilla, pero un buen ejemplo de cómo se pueden replantear los residuos en la economía circular.

Desde el punto de vista de la contabilidad y la rendición de cuentas, las implicaciones son evidentes. Una de ellas es garantizar que las prácticas de contabilidad de costes no sólo apoyen sino que promuevan el uso de productos de desecho en lugar de materias primas vírgenes en el proceso de producción. Al igual que la gestión de las relaciones de rendición

de cuentas que surgen al trabajar en asociación con otros para garantizar el apoyo a estos acuerdos en una economía circular.

La elaboración de cerveza a partir de los excedentes de pan es sólo un ejemplo del pensamiento de la economía circular en acción. Las posibilidades están en todas partes. Algunas de ellas son obvias, mientras que otras requerirán más creatividad e innovación, así como el desarrollo y el perfeccionamiento de las prácticas y los procesos de rendición de cuentas relacionados.

Fuentes: Ellen MacArthur Foundation (2020); Smithers (2018).

2.3.4 El papel de las organizaciones en la configuración del contexto

Aunque gran parte del debate anterior considera la forma en que el contexto afecta a las organizaciones, también debemos reconocer el papel que éstas desempeñan en la configuración del contexto. Las organizaciones no sólo innovan y dan ejemplo, y en los siguientes capítulos destacaremos ejemplos de ello, sino que también dan forma al contexto a través de otras actividades.

Un ejemplo de ello es el estudio de los grupos de presión y la publicidad. Aunque hay ejemplos en los que las organizaciones ejercen presión en favor del desarrollo medioambiental, social y económico de forma que promueven la sostenibilidad (para aumentar la regulación, por ejemplo), desgraciadamente, gran parte de los grupos de presión, especialmente los grupos industriales y las grandes y poderosas empresas, suelen ir en contra de los intereses de la sostenibilidad. Esto puede parecer contraintuitivo al principio, y uno podría preguntarse por qué alguien querría oponerse a un medio ambiente sano y a comunidades florecientes. Hay varias razones para ello, entre ellas las diferentes visiones de la sostenibilidad que hemos destacado anteriormente. Por ejemplo, el cortoplacismo y los intereses financieros, así como la pura ignorancia de los hechos científicos, o quizás los intereses y creencias personales. Una vez más, podemos ver aquí por qué las organizaciones son tan importantes desde el punto de vista de la sostenibilidad y por qué deben transformarse si queremos hacer la transición a una sociedad más sostenible. Sin embargo, también podemos empezar a ver por qué hacerlo es un reto.

Hay otra razón importante por la que las organizaciones y los individuos parecen trabajar a veces en contra de la sostenibilidad. Se trata de una razón más sistémica que tiene que ver con la forma en que las sociedades han llegado a percibir el éxito económico y a evaluar las actividades de las organizaciones en relación con esa percepción. Esta razón está relacionada con la forma de contabilizar los recursos que se utilizan, los sistemas medioambientales y sociales de los que depende una organización y los impactos sociales y medioambientales que provoca la actividad. O, tal vez, si consideramos esto más a fondo, a menudo no se trata sólo de cómo los contabilizamos actualmente, sino más bien de si los contabilizamos en absoluto. Muchos se consideran ajenos a los indicadores económicos que se utilizan convencionalmente para juzgar el rendimiento de las organizaciones. Por tanto, no tenemos en cuenta muchos de estos impactos y dependencias "externos" a la hora de evaluar, por

ejemplo, qué tipos de actividades son loables, qué modos de producción son mejores y qué organizaciones tienen más éxito. Aquí es donde entran en juego la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

2.4 Contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad

Como hemos señalado en el capítulo anterior, la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad se refieren a una serie de técnicas, herramientas y prácticas que se utilizan en la medición, la planificación, el control y la rendición de cuentas de las organizaciones con respecto a las cuestiones medioambientales, sociales y económicas. La contabilidad es un poderoso mecanismo utilizado para evaluar, medir, controlar y comunicar las actividades de las organizaciones. La contabilidad tal y como la vemos tradicionalmente, quizá el tipo de contabilidad que usted ha estudiado, no funciona cuando se trata de la sostenibilidad. Aunque esa contabilidad puede ser eficaz para medir, planificar y controlar los aspectos financieros de una organización, no es adecuada cuando se trata de la contabilidad y la rendición de cuentas para un mundo sostenible.

2.4.1 Problemas con la contabilidad convencional

Entonces, ¿cuáles son los problemas de la contabilidad convencional? Bueno, para empezar, la contabilidad convencional tiende a centrarse en las necesidades de información de los grupos de interés (internos y externos a la entidad) con un interés financiero. En este sentido, sus objetivos y su alcance son limitados. La contabilidad para la sostenibilidad y su preocupación por una rendición de cuentas más amplia lleva inherente la atención a una gama más amplia de grupos de interés. De hecho, la rendición de cuentas y los grupos de interés son conceptos clave dentro de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad y, por lo tanto, se analizan en profundidad en el siguiente capítulo.

La contabilidad convencional también contiene principios y prácticas comúnmente aceptados que la hacen inadecuada para la contabilidad en una sociedad sostenible. Por ejemplo, la asunción de la entidad, el fomento de la sustitución y la externalización, los criterios de reconocimiento de la mensurabilidad y la rentabilidad, todo ello requiere un replanteamiento a la hora de contabilizar la sostenibilidad. La contabilidad convencional también excluye de los gastos los impactos sobre los recursos no controlados por la entidad, o los costes de sus prácticas soportados por otros. Podríamos seguir, pero deberían empezar a ver las limitaciones de nuestras prácticas contables para un contexto de sostenibilidad.

2.4.2 El papel de la contabilidad en la transición hacia la sostenibilidad

Como hemos destacado, las organizaciones serán esenciales en cualquier transición hacia la sostenibilidad. La contabilidad apoya el cambio dentro de una organización y, por lo tanto, puede desempeñar un papel en la identificación y detención de acciones y procesos

insostenibles. La contabilidad también es fundamental en los procesos de toma de decisiones y la información que proporciona es importante no sólo para garantizar que las decisiones tengan en cuenta algo más que las implicaciones financieras, sino también para proporcionar información adecuada sobre las consecuencias de las decisiones tomadas. La contabilidad también es fundamental para que las organizaciones puedan construir y comprender la relación entre los grupos de interés internos y externos.

Así pues, está claro que necesitamos nuevos tipos de contabilidad y rendición de cuentas para afrontar los retos de la sostenibilidad. Este tipo de contabilidad y rendición de cuentas se desarrolla y discute a lo largo de este libro. Quizá sea importante reconocer que esta forma de contabilidad, aunque tiene una historia razonablemente larga y está bastante consolidada, sigue evolucionando y desarrollándose. La naturaleza cambiante del reto de la sostenibilidad, incluida su creciente urgencia, es una consideración central. A medida que surgen y evolucionan los retos globales relacionados con la sostenibilidad, y se hacen cada vez más urgentes, también deben desarrollarse y evolucionar nuevas prácticas contables.

2.4.3 Prácticas de contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad

La aparición de la contabilidad de la sostenibilidad suele identificarse como algo que ocurrió en la década de 1970. Generalmente se asocia con la aparición de los informes corporativos sobre el medio ambiente y la sociedad. Como se verá en los capítulos 5 y 6, esta práctica es importante en el ámbito de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, y se ha prestado mucha atención a las prácticas de elaboración de informes. En particular, las motivaciones para la presentación de informes de sostenibilidad de las empresas y los intentos de avanzar y mejorar las prácticas de presentación de informes han sido bien investigados y ahora se comprenden bastante bien. Aunque en un principio se desarrollaron como disciplinas separadas, es decir, la contabilidad medioambiental y la contabilidad social y sus correspondientes informes, y su popularidad fue aumentando y disminuyendo durante varios años, desde la década de 1990 la práctica de la elaboración de informes de sostenibilidad se ha convertido en algo habitual e institucionalizado, al menos dentro de las grandes organizaciones empresariales. Los marcos para la elaboración de informes de sostenibilidad, como la Global Reporting Initiative (GRI) y, quizás en menor medida, el Integrated Reporting (<IR>), han surgido en este ámbito y son marcos clave en el campo de la contabilidad de la sostenibilidad. En los próximos capítulos hablaremos de ellos.

Otro ejemplo de dónde son más comunes o visibles las prácticas de contabilidad de la sostenibilidad es en relación con el tema del cambio climático. Han surgido una serie de herramientas y prácticas de rendición de cuentas en relación con el clima y las emisiones de carbono. La huella de carbono, una herramienta que ayuda a una entidad a comprender, medir y registrar sus emisiones de carbono, es uno de esos ejemplos. ¿Ha pensado alguna vez en las implicaciones contables de los sistemas de comercio de emisiones de carbono? Verá que estos regímenes tienen muchas implicaciones para la contabilidad. Ésta es sólo una de las muchas áreas que ponen de manifiesto la naturaleza de las "nuevas contabilidades".

Como verá a lo largo de este libro, los ejemplos son numerosos. Aunque intentamos abarcar los principales, somos conscientes de que no es posible considerarlos todos. Le animamos a que, a medida que lea este libro y se involucre en el texto, considere otras áreas en las que la contabilidad para la sostenibilidad es evidente. Y, lo que es más importante, también le animamos a que considere las áreas en las que es necesaria dicha contabilidad.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: LA CONTABILIDAD Y LOS ODS

En su artículo académico de 2018, Jan Bebbington y Jeffrey Unerman exploran el papel de la investigación sobre contabilidad y rendición de cuentas en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas. Posicionando los ODS como un importante punto de partida para "entender y lograr las ambiciones de desarrollo ambiental y humano hasta (y sin duda más allá) del año 2030" (p. 1), sostienen que los académicos de la contabilidad, en colaboración con una serie de otros, pueden contribuir de manera sustantiva al desafío de los ODS.

Bebbington y Unerman (2018) identifican cómo los ODS han ganado tracción en el mundo de los negocios, en la presentación de informes corporativos y por parte de la profesión contable. De hecho, en relación con esto último, informan sobre el resultado de los talleres celebrados por la IFAC (la Federación Internacional de Contabilidad, el organismo mundial que representa a los organismos profesionales de contabilidad) que identifican ocho de los 17 ODS como los objetivos clave en los que la profesión contable podría tener el mayor impacto, y exploran cómo la profesión contable podría contribuir al máximo a la consecución de los objetivos. Los ocho objetivos identificados a través de los procesos de la IFAC son: 4 - educación de calidad, 5 - igualdad de género, 8 - trabajo decente y crecimiento económico, 9 - industria, innovación e infraestructura, 12 - consumo y producción responsables, 13 - acción climática, 16 - paz y justicia e instituciones fuertes, 17 - asociaciones para los objetivos.

En general, Bebbington y Unerman (2018) presentan una serie de observaciones en cuanto a la investigación contable actual y un análisis de las oportunidades destacadas por los ODS sobre cómo la investigación y los investigadores en materia de contabilidad y rendición de cuentas pueden desempeñar un papel para contribuir a la consecución de los "Objetivos Globales".

Bebbington, J. and Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An Enabling Role for Accounting Research. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 31(1), 2–24.

2.4.4 La profesión contable

La influencia del contexto global de la sostenibilidad en la contabilidad también puede verse cuando se considera la naturaleza cambiante de la profesión contable y la gama de organismos profesionales de contabilidad que la apoyan. Muchos despachos de contabilidad, especialmente los de las Big4 mundiales, se dedican a desarrollar y ofrecer a sus clientes

soluciones contables innovadoras en materia de sostenibilidad. Esto responde en parte al reconocimiento de la importancia de la sostenibilidad para un número creciente de sus clientes, con la demanda de herramientas para integrar la comprensión de los impactos y dependencias sociales y medioambientales en la toma de decisiones estratégicas y operativas de los clientes. La prestación de estos servicios también puede tener un carácter proactivo, ya que las empresas reconocen la necesidad ética de apoyar la transición hacia una sociedad más sostenible.

Algunos de los organismos profesionales de contabilidad también promueven la contabilidad de la sostenibilidad entre sus miembros como un elemento clave de su deber de actuar en el interés público. Por ejemplo, el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales (ICAEW) ha adoptado los ODS como definición del interés público (tal y como lo ha acordado y articulado la sociedad a nivel mundial). Como resultado, ancla sus estrategias de interés público en los ODS.

2.5 La contabilidad de la sostenibilidad en diferentes entornos organizativos

Cuando pensamos en la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, solemos pensar en las grandes empresas. Esto tiene sentido. Ya hemos señalado que las grandes empresas son muy visibles en la sociedad. Utilizan muchos recursos y tienen un impacto significativo. Sin embargo, la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad no sólo son relevantes para las grandes empresas, o incluso sólo para las organizaciones empresariales. Todo tipo de organizaciones, sin ánimo de lucro, organizaciones no gubernamentales (ONG), pequeñas y medianas empresas (PYMES), organizaciones del sector público, por ejemplo, son relevantes.

En este libro nos ocupamos de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad en todo tipo de organizaciones. Aunque gran parte de nuestro análisis en los siguientes capítulos se refiere a las grandes empresas, dado su impacto e influencia desproporcionados y también el reconocimiento de que se ha desarrollado una gran cantidad de práctica en este tipo de organizaciones, también consideramos una variedad más amplia de formas organizativas. En esta sección, desgranamos algunas formas organizativas comunes. Como se verá, esto pone de manifiesto que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son relevantes para todas las organizaciones, y también que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son necesarias para todas las formas de organización si queremos hacer la transición hacia la sostenibilidad. Para facilitar el debate, lo dividimos en tres partes: el sector privado, el sector público y el tercer sector. Sin embargo, estas categorías son algo fluidas, ya que no todas las organizaciones o tipos de organización encajan bien en una sola categoría. Además, pueden existir diferencias normativas y rasgos y características específicas desde el punto de vista geográfico o cultural que afectan tanto a su estructura como a su percepción en las distintas sociedades.

2.5.1 Organizaciones del sector privado

2.5.1.1 Corporaciones

Las corporaciones son una forma dominante de entidad empresarial en la economía moderna. Las corporaciones, en particular las grandes corporaciones multinacionales, tienen un impacto y una influencia significativos. Una corporación es una forma de organización que se define en gran medida por su estatus legal y también en relación con la propiedad de los activos. Una corporación está definida por la ley como una entidad separada y a menudo se la denomina "persona jurídica", dado que este estatus legal les otorga ciertos derechos y responsabilidades, al igual que a los ciudadanos individuales. Este estatus legal y la estructura de las corporaciones de propiedad privada tienen implicaciones para la responsabilidad y la rendición de cuentas de las empresas. En Crane et al. (2019) y Bakan (2005) se pueden encontrar interesantes debates al respecto².

2.5.1.2 Pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Aunque se define de forma diferente en cada contexto, la principal forma de organización empresarial con ánimo de lucro y motor de muchas economías es el sector de las PYMES. Aunque sería fácil pensar que las PYMES tienen un impacto relativamente pequeño o menor en la sostenibilidad, en conjunto el impacto de las PYMES es significativo. Los recursos limitados de las PYMES hacen que a menudo busquen formas innovadoras de adoptar prácticas sostenibles. Aunque las PYMES están quizás poco representadas en la literatura de investigación sobre contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad (aunque están bien cubiertas en la literatura de investigación de gestión), son una forma de organización importante y, como tal, le animamos a pensar en cómo la gama de herramientas y técnicas que figuran en el libro podrían aplicarse y adaptarse al contexto de las PYMES.

2.5.1.3 Asociaciones y cooperativas

Otras formas de organizaciones con ánimo de lucro son las asociaciones y las cooperativas. Las asociaciones y las cooperativas adoptan diversas formas. Por ejemplo, las cooperativas incluyen cooperativas de consumidores, como las que operan en el comercio minorista, la banca y la vivienda, cooperativas de trabajadores, que se encuentran en diferentes industrias, y cooperativas de productores, que a menudo se encuentran en la agricultura. Y aunque la forma jurídica de las cooperativas puede variar, la característica común de la mayoría es que son propiedad conjunta de los miembros y se gobiernan democráticamente, lo que significa que cada miembro tiene un voto. Las cooperativas también suelen esforzarse por servir a sus miembros, lo que implica que no se da prioridad a la búsqueda de beneficios económicos como motor de las operaciones. Esto no significa que todas las cooperativas, por definición, potencien la sostenibilidad. Como cualquier actividad económica, las cooperativas también

² Aquí se hace referencia al libro de Bakan (2005) *The Corporation*. También está disponible como documental.

tienen impactos sociales, medioambientales y económicos, y sus actividades tienen dependencias como cualquier otra forma de organización.

2.5.1.4 Otras formas organizativas emergentes con ánimo de lucro

En los últimos años se han desarrollado un sinnúmero de nuevas formas organizativas con ánimo de lucro, muchas de ellas en respuesta directa al reto de la sostenibilidad. Estas formas organizativas tienen una serie de nombres, por ejemplo, organizaciones híbridas, empresas sociales o B-Corps. Aunque la forma jurídica exacta y, por lo tanto, algunas características difieren según el contexto, un rasgo común a estos tipos de organizaciones es que persiguen una doble misión. Es decir, persiguen el éxito financiero, pero al mismo tiempo buscan explícitamente crear un impacto social y/o medioambiental positivo. La importancia relativa de estos dos objetivos puede variar a lo largo del tiempo, entre contextos y entre organizaciones, al igual que la forma de evaluar la consecución de dichos objetivos. Aunque muchas empresas sociales siguen siendo organizaciones pequeñas y operan a nivel local, también hay varios ejemplos más grandes y destacados. Por ejemplo, Patagonia, una empresa estadounidense de ropa y equipos para actividades al aire libre, es una corporación B certificada que presta gran atención a su huella medioambiental y se compromete a donar el 1% de sus ventas anuales a la preservación y restauración del entorno natural. En el contexto de este tipo de organizaciones híbridas, aprender a evaluar, medir y comunicar los resultados medioambientales o sociales que se persiguen es muy importante, ya que sin ello sería difícil distinguir los resultados positivos reales de las meras narraciones o historias de bienestar. Esto subraya de nuevo la importancia de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

2.5.2 Organizaciones del sector público

Broadbent y Guthrie (1992, p. 3) definen el sector público como "la parte de la actividad económica de una nación que tradicionalmente es propiedad y está controlada por el gobierno... el sector público está compuesto por aquellas organizaciones públicas que proporcionan utilidades y servicios a la comunidad y que tradicionalmente se han considerado esenciales para el tejido de nuestra sociedad". Como tal, el sector público está formado por una gran variedad de organizaciones. Hay, por ejemplo, ciudades, ayuntamientos y autoridades regionales. Éstas suelen estar formadas por una serie de subsecciones y unidades más pequeñas. Por ejemplo, una ciudad suele poseer y dirigir empresas de titularidad pública, que realizan tareas específicas o tienen la responsabilidad de determinadas operaciones. En muchas sociedades, las universidades son públicas y, por tanto, forman parte de este grupo.

Dada la escala y el impacto operativo del sector público en la economía, el medio ambiente y la comunidad, es importante para la sostenibilidad, y por lo tanto la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Los gobiernos nacionales también son un foco importante para la sostenibilidad y, por tanto, para la contabilidad y la rendición de cuentas

de la sostenibilidad. Los países llevan mucho tiempo elaborando informes medioambientales (a veces denominados informes sobre el "estado del medio ambiente") en los que se describen los resultados, los avances y la estrategia de cada país en relación con una serie de cuestiones relacionadas con la sostenibilidad, como la biodiversidad. En términos similares, muchos elementos de lo social, como el nivel de educación, la salud y los derechos humanos, suelen evaluarse y debatirse a nivel nacional. Los ODS presentados anteriormente, aunque son considerados por las organizaciones empresariales, están escritos esencialmente para los gobiernos nacionales. Por lo tanto, no es de extrañar que ahora veamos la presentación de informes a nivel de país en relación con el rendimiento de los ODS.

Los crecientes retos de la sostenibilidad exigen la actuación de todos los sectores de la economía. Las organizaciones del sector público en general, y los Estados nacionales en particular, llevan mucho tiempo participando en acuerdos internacionales sobre diversas cuestiones sociales y medioambientales. Dichos acuerdos, ya sean sobre derechos humanos, agua o biodiversidad, requieren mecanismos que permitan evaluar, medir y comunicar la situación y los posibles avances. De nuevo, nos encontramos potencialmente en el ámbito de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Aunque la contabilidad de los derechos humanos o la contabilidad del carbono pueden examinar los mismos elementos en cualquier forma de organización, una cuestión particular en el ámbito del sector público está relacionada con la asignación y la idea de una entidad: ¿incluye una ciudad en sus emisiones de carbono todas las emisiones que se producen dentro de sus límites regionales, es decir, también las de cualquier organización privada o ciudadano que resida allí, aunque la ciudad no tenga un control directo sobre ellas? En otras palabras, cómo deben estructurarse los sistemas de contabilidad y rendición de cuentas para que se incluyan todos los impactos y dependencias necesarios, pero también para que se identifiquen las relaciones de rendición de cuentas asociadas.

2.5.3 El tercer sector

El tercer sector es un término común para describir la variedad de organizaciones que caen fuera de los sectores privado y público. Aunque al agrupar todo bajo esta amplia etiqueta se corre el riesgo de perder la diversidad y se produce una simplificación excesiva, esta categorización genérica es quizás necesaria debido a la variedad de formas organizativas posibles.

La etiqueta de tercer sector abarca una gran variedad de organizaciones, desde organizaciones benéficas e iglesias hasta clubes deportivos y grupos de la sociedad civil. A veces se le llama sector no lucrativo o voluntario. De nuevo, todas las formas organizativas de este sector son relevantes e importantes para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. De hecho, si nos tomamos un momento para reflexionar sobre los impactos y las relaciones de rendición de cuentas que tienen estas organizaciones colectivamente, podemos ver que es de vital importancia. No es posible incluir aquí un análisis de todas ellas, aunque a lo largo

del libro se hará referencia a algunas. Sin embargo, llamaremos la atención sobre una forma: las organizaciones no gubernamentales.

2.5.3.1 Organizaciones no gubernamentales

Las organizaciones no gubernamentales (ONG) son diversas. Por este motivo, son bastante difíciles de definir. Las ONG pueden, por ejemplo, adoptar la forma de asociaciones de voluntarios, sindicatos, organizaciones religiosas y grupos de consumidores. La tabla 2.1 ofrece una clasificación útil. Algunas de las ONG más conocidas que operan en el ámbito de la sostenibilidad son Amnesty International, Friends of the Earth, Greenpeace, World Wildlife Fund (WWF) y Oxfam International.

El número de ONG ha aumentado en los últimos 20 años. Quizás haya varias razones para ello. Por ejemplo, la percepción de que el Estado no apoya a la sociedad civil en muchas regiones y, por tanto, la necesidad de que otras organizaciones llenen el vacío, o la mayor concienciación y preocupación por problemas de sostenibilidad tanto locales como globales, como la degradación del medio ambiente y los abusos de los derechos humanos. La preocupación por los procesos democráticos y la necesidad de que las ONG representen diferentes voces de la sociedad civil y del medio ambiente son otra posible razón. Con este aumento se ha producido un incremento de la influencia de las ONG. Desgraciadamente, este crecimiento y el nivel de financiación que reciben las ONG también han ido acompañados de una serie de escándalos surgidos en el sector y, en general, de una mayor preocupación por la rendición de cuentas de las ONG.

Las ONG exigen la rendición de cuentas de los demás, pero también es necesario que las ONG rindan cuentas. La rendición de cuentas de las ONG ha sido un área importante de la investigación y la práctica de la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas. En este libro no nos centramos ampliamente en las ONG. Si bien consideramos la importancia de los mecanismos de contabilidad y rendición de cuentas para las ONG, incluida la forma en que éstas exigen la rendición de cuentas y cómo pueden utilizar la contabilidad en sus prácticas (véase, por ejemplo, el capítulo 8), le animamos a que considere la forma en que los temas, las herramientas y las prácticas esbozadas en este libro son relevantes para el contexto de las ONG de forma más amplia.

En resumen, las ONG son una forma organizativa importante para la contabilidad de la sostenibilidad, no sólo porque tienen impactos de sostenibilidad, sino que también pueden actuar como una forma organizativa que promueve los ideales de sostenibilidad.

TABLA 2.1 Atributos de las ONG (Adaptado de Vakil, 1997; Boomsma y O'Dwyer, 2014)

Orientación de la ONG - tipo de actividades que realizan	Promoción Desarrollo Educación para el desarrollo
----------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------

	Investigación orientada al desarrollo Bienestar
Nivel de funcionamiento de la ONG	Internacional Nacional Comunitario

2.5.4 Resumen de los diferentes entornos organizativos

Las organizaciones, ya sean empresas multinacionales, entidades del sector público, ONG u otras, se sitúan en el seno de las sociedades y entablan una red de relaciones con otras organizaciones, así como con ciudadanos individuales. Las actividades de las organizaciones siempre tienen implicaciones en otros miembros de la sociedad y en la sociedad en general. En el centro de las relaciones se encuentran las expectativas implícitas y explícitas sobre cómo debe comportarse una organización en una sociedad determinada o en cualquier otro contexto. Aunque puede ser fácil suponer que ciertos tipos de organizaciones, como las grandes empresas multinacionales, tienen un mayor impacto en la sostenibilidad y, por tanto, deberían ser el centro de atención de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, hemos argumentado que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad tienen relevancia en todas las formas organizativas mencionadas anteriormente.

Teniendo en cuenta esta diversidad, es importante entender que no se podrá encontrar un único modelo de contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad que pueda aplicarse en todos los contextos y para todas las cuestiones de sostenibilidad. Por el contrario, la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad incluyen un campo de prácticas diverso y en evolución, que se basan en el reconocimiento de las interconexiones de las dimensiones sociales, económicas y ecológicas. Mientras que algunas herramientas de este campo pueden parecer relativamente sencillas, otros enfoques pueden parecer muy complejos y abiertos.

2.6 Conclusión

La sostenibilidad dependerá de que haya ciudadanos informados y con conocimientos de ecología que trabajen para conseguir ecosistemas sanos, una auténtica inclusión social y una distribución equitativa de los recursos. Para ello necesitaremos instituciones fuertes y justas. Las organizaciones y sus sistemas de contabilidad y rendición de cuentas son instituciones que serán fundamentales para la sostenibilidad y la transición hacia ella.

En este capítulo hemos analizado los antecedentes y el contexto del tema de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Empezamos discutiendo el concepto de sostenibilidad en sí mismo. Si bien hemos identificado los ODS como un marco útil para entender la sostenibilidad, también hemos discutido la necesidad de considerar la

sostenibilidad como un concepto a nivel de sistemas y hemos introducido el modelo de economía de la rosquilla como una representación visual útil para considerar esto. También hemos señalado cómo la transición hacia un medio ambiente, una sociedad y una economía más sostenibles requerirá una reconsideración de los modelos empresariales. Aquí hemos introducido el concepto de economía circular para empezar a reflexionar sobre cómo una consideración de la sostenibilidad requiere una transformación de los actuales modelos dominantes. Por último, hemos dedicado algún tiempo a definir y examinar la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Es decir, el papel de las prácticas de contabilidad y rendición de cuentas en esta transición hacia la sostenibilidad y la consecución de los ODS. Hemos incluido un análisis de diversas formas organizativas para indicar cómo la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son relevantes en muchos contextos diferentes.

Este capítulo ha proporcionado los antecedentes y el contexto para los capítulos siguientes. Sin embargo, antes de profundizar en un debate más específico sobre las distintas prácticas y cuestiones, en el siguiente capítulo exploraremos algunos de los conceptos clave que aportan más claridad al tema de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

Referencias

- Bakan, J. (2005). *The Corporation: The Pathological Pursuit of Profit and Power*. Free Press.
- Bebbington, J. and Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An Enabling Role for Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1), 2–24
- Bebbington, J., Österblom, H., Crona, B., Jouffray, J.-B., Larrinaga, C., Russell, S. and Scholtens, B. (2020). Accounting and accountability in the Anthropocene. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(1), 152–177.
- Boomsma, R. and O’Dwyer, B. (2014). The Nature of NGO Accountability: Conceptions, Motives, Forms and Mechanisms. In Bebbington, J., Unerman, J. and O’Dwyer, B. (eds), *Sustainability Accounting and Accountability* (2nd edn). Routledge.
- Broadbent, J. and Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: A Review of Recent “Alternative” Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(2), 3–31.
- Carson, R. (1962). *Silent Spring*. Houghton Mifflin.
- Crane, A. Matten, D., Glozer, S. and Spence, L. (2019). *Business Ethics: Managing Corporate Citizenship and Sustainability in the Age of Globalization* (5th edn). Oxford University Press.
- Ehrlich, P. (1968). *The Population Bomb*. Sierra Club/Ballantine Books.
- Elkington, J. (2018). 25 Years Ago I Coined the Phrase “Triple Bottom Line:” Here’s Why It’s Time to Rethink It. *Harvard Business Review*. 25 June 2018.
- Ellen MacArthur Foundation. (2020). Brewing Beer from Surplus Bread. www.ellenmacarthurfoundation.org/case-studies/brewing-beer-from-surplus-bread (accessed 30 June 2020).
- Meadows, D., Meadows, D., Randers, J. and Behrens, W. (1972) *Limits to Growth: A Report for the Club of Rome’s Project on the Predicament of Mankind*. Earth Island.
- Raworth, K. (2017). *Doughnut Economics: Seven Ways to Think Like a 21st-Century Economist*. Random House.
- Robertson, M. (2017). *Sustainability: Principles and Practice*. Routledge.

- Rockström, J., Steffen, W., Noone, K., Persson, Å., Chapin III, F. S., Lambin, E., Lenton, T. M., Scheffer, M., Folke, C., Schellnhuber, H., Nykvist, B., De Wit, C. A., Hughes, T., van der Leeuw, S., Rodhe, H., Sörlin, S., Snyder, P. K., Costanza, R., Svedin, U., Falkenmark, M., Karlberg, L., Corell, R. W., Fabry, V. J., Hansen, J., Walker, B., Liverman, D., Richardson, K., Crutzen, P. and Foley, J. (2009). Planetary Boundaries: Exploring the Safe Operating Space for Humanity. *Ecology and Society*, 14(2), 32.
- Schumacher, E. F. (1973). *Small is Beautiful: A Study of Economics as if People Mattered*. Blond and Briggs.
- Smithers, R. (2018). Raise a Toast! New Beers Made from Leftover Bread Help to Cut Food Waste. *The Guardian*. www.theguardian.com/lifeandstyle/2018/apr/28/new-beers-made-from-leftover-bread-marks-and-spencer-adnams (accessed 30 June 2020).
- Vakil, A. C. (1997). Confronting the Classification Problem: A Taxonomy of NGOs. *World Development*, 25(12), 2057–2070.
- WCED (The World Commission on Environment and Development). (1987). *Our Common Future*. Oxford University Press.
- Wright, C., Nyberg, D., Rickards, L. and Freund, J. (2018). Organizing in the Anthropocene. *Organization*, 25(4), 455–471.

Lecturas y recursos adicionales

- Bebbington, J. and Larrinaga, C. (2014). Accounting and Sustainable Development: An Exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413.
- Ellen MacArthur Foundation. www.ellenmacarthurfoundation.org/ (Circular Economy)
- Gray, R. (1990). *The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce*. Chartered Association of Certified Accountants.
- Gray, R. (2010). Is Accounting for Sustainability Actually Accounting for Sustainability...and How Would We Know? An Exploration of Narratives of Organisations and the Planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47–62.
- Jackson, T. (2017). *Prosperity without Growth: Foundations for the Economy of Tomorrow* (2nd edn). Routledge.
- Lade, S. J., Steffen, W., de Vries, W., Carpenter, S. R., Donges, J. F., Gerten, D., Hoff, H., Newbold, T., Richardson, K. and Rockström, J. (2020). Human impacts on planetary boundaries amplified by Earth system interactions. *Nature Sustainability*, 3(2), 119–128.

Capítulo 3. Rendición de cuentas, grupos de interés, materialidad y externalidades: Examen de los conceptos clave

En este capítulo introducimos y discutimos algunos de los conceptos clave que son esenciales para entender el papel y la posición de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad en las sociedades y organizaciones. Estos conceptos clave son importantes para entender gran parte del debate que sigue en las dos partes siguientes de este libro, ya que nos ayudan a dar sentido a los supuestos y perspectivas que proporcionan los fundamentos del tema. Teniendo esto en cuenta, en este capítulo introducimos y examinamos cuatro conceptos relacionados: rendición de cuentas, grupos de interés, materialidad y externalidades. Comenzamos por analizar el concepto de rendición de cuentas. La rendición de cuentas es probablemente el más amplio y complejo de los cuatro conceptos. Sin embargo, comenzamos nuestra discusión aquí porque la rendición de cuentas es, sin duda, el concepto general que informa la práctica de la contabilidad de la sostenibilidad, o al menos cómo se entiende la práctica en este libro. A continuación, trataremos los conceptos de grupos de interés, materialidad y externalidades, relacionándolos a su vez con el concepto de rendición de cuentas y la práctica de la contabilidad de la sostenibilidad.

Al final de este capítulo usted debería:

- Comprender el concepto de rendición de cuentas y por qué es relevante para la contabilidad de la sostenibilidad.
- Ser capaz de definir la rendición de cuentas e identificar las distintas relaciones de responsabilidad entre organizaciones y terceros.
- Ser capaz de definir e identificar a los grupos de interés relevantes para la organización y comprender las distintas formas y razones por las que las organizaciones se relacionan con ellos.
- Comprender el concepto de materialidad y por qué la materialidad es un concepto importante para la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas.
- Comprender el concepto de externalidades y su relevancia para la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas.

3.1 Rendición de cuentas

En la mayoría de las sociedades contemporáneas, existen leyes y otros reglamentos que establecen las normas básicas para el funcionamiento de los individuos y las organizaciones. Dichas leyes y reglamentos cubren tanto el modo en que los individuos como las organizaciones deben operar en general y en relación con los demás. Diversos sistemas de gobierno estipulan cómo pueden operar las organizaciones, cómo pueden hacer uso de diversos recursos y qué tipo de requisitos deben cumplir para hacerlo. Sin embargo, estas

normas de gobierno explícitas y oficiales son sólo una parte de las complejas estructuras sociales que forman las reglas y directrices de la sociedad. Existe una plétora de otras expectativas, a veces informales e implícitas, que afectan a los individuos, las organizaciones y las actividades organizativas.

En otras palabras, los individuos y las organizaciones no pueden basar sus acciones y operaciones únicamente en la idea de seguir las normas legales y los reglamentos formales vigentes en una sociedad determinada. Algunos ámbitos y aspectos de la vida social y económica no se rigen por ninguna normativa formal. Evidentemente, no puede haber una norma para cada aspecto. Además, a veces las normas sólo establecen unos umbrales mínimos, que luego, por una u otra razón, no son considerados suficientes por el público en general. Esto significa que los ciudadanos y las organizaciones tienen que arreglárselas sin ellas. Para ello, se establecen normas que guían el comportamiento y fijan expectativas informales e implícitas.

Como hemos señalado en el capítulo anterior, la responsabilidad corporativa es un término comúnmente utilizado cuando se habla de la necesidad de que las organizaciones sean responsables en sus actividades en la sociedad. Si bien el concepto es vago y está sujeto a diversas interpretaciones, en el fondo es la idea de que las organizaciones tienen una responsabilidad hacia los otros en la sociedad. Estas responsabilidades son diversas. Por ejemplo, una organización es responsable ante sus financiadores de utilizar el capital que se le ha proporcionado de forma eficiente para producir rendimientos financieros a los propietarios y acreedores. Existe una responsabilidad hacia los empleados en lo que respecta, por ejemplo, a las condiciones de trabajo adecuadas y a la compensación económica. Con respecto a los clientes, existe la responsabilidad de suministrar productos y servicios seguros y fiables, incluyendo la garantía de que se ajustan a lo que la organización ha prometido en relación con ellos. También existe una responsabilidad hacia la sociedad. Todas las organizaciones reciben diversos tipos de recursos y servicios, como una mano de obra calificada y una infraestructura, por lo que existe una responsabilidad en relación con el modo en que el uso de esos recursos sirve al bien general. Del mismo modo, una organización utiliza recursos medioambientales y causa impactos medioambientales. Esto conlleva una responsabilidad hacia el medio ambiente y hacia los demás en relación con el uso de esos recursos.

Aunque puede haber normas sobre algunas de estas responsabilidades, en la mayoría de los casos no hay un gobierno legal. En los casos en los que se establecen normas, a menudo se desarrollan con un retraso considerable respecto a los cambios en los valores sociales que han motivado las nuevas normas o su modificación. Por lo tanto, la responsabilidad suele basarse en las normas sociales e institucionales implícitas mencionadas anteriormente, en lugar de estar mayormente codificada en la normativa vigente. Esta consideración de la responsabilidad y de las responsabilidades potencialmente complejas que tienen las organizaciones es lo que nos lleva al concepto de rendición de cuentas.

3.1.1 ¿Qué es la rendición de cuentas?

Entonces, ¿cómo sabemos cuáles son las responsabilidades de una organización (es decir, el alcance de sus responsabilidades), y si una organización está cumpliendo con esas responsabilidades? Se trata, evidentemente, de una cuestión compleja. Al abordar esta cuestión, la información suele considerarse clave. Un elemento esencial de las expectativas en torno a la responsabilidad (al menos en Occidente) está relacionado con el suministro de información sobre las actividades de la organización. En pocas palabras, el acto de dar cuentas/explicaciones. Dado que las organizaciones pueblan el espacio social compartido, hacen uso de los recursos medioambientales, sociales y económicos, y tienen implicaciones en los seres humanos y no humanos, así como en otras organizaciones, es razonable esperar que rindan cuentas de sus acciones y por ellas. Esto va directamente a la idea de rendición de cuentas, que a efectos de este libro definiremos como el deber de dar cuenta de las acciones sobre las que se considera que se tiene responsabilidad (véase Gray et al., 1996).

Para profundizar en este concepto, tal vez sea útil pensar en la rendición de cuentas en relación con la contabilidad y la rendición de cuentas financieras, que tal vez le resulten más familiares. Cuando pensamos en la contabilidad financiera y en el acto de rendición de cuentas financieras, solemos pensar en ello en relación con la utilidad para la toma de decisiones. Es decir, consideramos que el acto de dar una cuenta financiera permite a los usuarios de esta información tomar decisiones financieras. A menudo, en el caso de la contabilidad financiera, estos usuarios serían los inversores actuales y potenciales, y en el caso de la contabilidad de gestión serían a menudo usuarios internos, como los directivos. Desde esta perspectiva, la contabilidad se ocupa de proporcionar información financiera que sea útil para el usuario en la toma de decisiones financieras.

Sin embargo, la contabilidad financiera también puede verse desde el punto de vista de la rendición de cuentas. Es decir, podemos considerar el acto de proporcionar cuentas financieras como un acto de rendición de cuentas, rindiendo cuentas de los recursos financieros de los que la entidad es responsable.

Aunque la utilidad para la toma de decisiones también es importante para la contabilidad de la sostenibilidad, por ejemplo, la información relacionada con la sostenibilidad puede ayudar a tomar una serie de decisiones como a quién compramos, para quién trabajamos y, como se discutirá en el capítulo 7, en quién podríamos invertir, es la lente de la rendición de cuentas la que constituye una consideración clave. Gran parte de la contabilidad de la sostenibilidad tiene que ver con la responsabilidad de la organización en relación con el uso de los recursos y los impactos ambientales, sociales y económicos, y con el acto asociado de dar cuentas/explicaciones para proporcionar la rendición de cuentas esperada y necesaria en estas relaciones. Este libro también se centra en la rendición de cuentas. Por ello, vamos a explorar más a fondo varios aspectos de este concepto.

3.1.2 Deberes legales y morales

Es importante distinguir entre los deberes legales de proporcionar información (de dar cuentas/explicaciones) y el deber moral de hacerlo. Aunque en este libro se abordan ambos,

nos interesa más este último y consideramos que es el núcleo de los debates sobre qué tipo de funciones y responsabilidades tienen las organizaciones en las sociedades. La consideración del deber moral y legal de rendición de cuentas también sitúa a las organizaciones dentro de su contexto ambiental y social, y sitúa claramente la rendición de cuentas como algo relacional. Es decir, la rendición de cuentas no se refiere simplemente a las organizaciones, sino a las organizaciones y a aquellos ante los que son responsables y, por tanto, deben rendir cuentas. Podemos referirnos aquí a los grupos de interés. Un término que exploramos más adelante.

Estar sujeto a la rendición de cuentas implica que las organizaciones tienen que proporcionar información sobre lo que han estado haciendo y qué tipo de implicaciones pueden haber tenido estas acciones. Para los miembros de la sociedad, tener acceso a dicha información es esencial, ya que de lo contrario podría ser muy difícil dar sentido a las actividades de la organización y evaluar si éstas tienen implicaciones positivas para uno mismo o para el medio ambiente y la sociedad en general. Una vez más, podemos ver por qué el acto de dar cuentas/explicaciones es importante.

Como hemos señalado anteriormente, una organización tiene una serie de responsabilidades tanto con los distintos grupos sociales como con la sociedad en su conjunto. Estas responsabilidades también conllevan relaciones de rendición de cuentas que, como hemos señalado, son igualmente diversas y variadas. Además, puede decirse que estas relaciones se están ampliando con el tiempo. Mientras que en el pasado bastaba con que una organización presentara información financiera y cumpliera así con su rendición de cuentas ante los propietarios, los inversores y los acreedores, en la actualidad hay un número cada vez mayor de cuestiones de las que se considera que las organizaciones deben rendir cuentas y, por tanto, se les pide que lo hagan. Una de las razones es la mayor comprensión colectiva de la sostenibilidad y la mayor conciencia de la importancia de cómo utilizamos los recursos y servicios sociales y ecológicos del planeta. De ahí que se considere que las organizaciones tienen una gama más amplia de responsabilidades relacionadas con la sostenibilidad. Consideremos los ODS que se han tratado en el capítulo anterior. Las responsabilidades y rendiciones de cuentas de las organizaciones están relacionadas con muchos, si no todos, estos 17 objetivos (GRI y Pacto Mundial de las Naciones Unidas, 2017).

3.1.3 Licencia social para operar y legitimidad

Tal y como se ha establecido anteriormente, las responsabilidades que se puede considerar que tiene una organización (o quizás más correctamente los individuos dentro de una organización) son a menudo más amplias que las establecidas por la regulación formal. De forma similar, podemos distinguir entre una licencia legal o reglamentaria para operar y lo que llamamos una licencia social para operar (véase Gray et al., 1996).

La licencia legal o reglamentaria para operar es relativamente sencilla y probablemente le resulte familiar. Es decir, una organización opera dentro de la normativa que existe en un contexto. Por ejemplo, una organización puede seguir la normativa exigida o se le ha concedido un permiso específico para operar.

Sin embargo, la licencia social para operar es quizás menos sencilla, pero igualmente importante. Una licencia social para operar es esencialmente la aprobación concedida por los diversos grupos sociales o la sociedad en general. Esta licencia para operar no se enmarca en el contexto jurídico reglamentario, sino en el contexto normativo y moral. Evidentemente, no existe una licencia social o un contrato social de forma tangible, sino que es intangible, relativa a la relación que una organización tiene con los que la rodean. Si se considera que una organización no cumple con sus responsabilidades en la sociedad, corre el riesgo de perder su licencia social para operar. Evidentemente, se trata de una simplificación burda, ya que la situación no es en absoluto clara en todos los casos.

En la práctica, la pérdida de la licencia social para operar puede materializarse a través de la publicidad negativa, la disminución del interés de los clientes, el boicot activo de los consumidores, las reacciones negativas de los proveedores o clientes corporativos, las protestas sociales visibles fuera de las instalaciones de la organización o en los medios sociales, etc. Pensemos en Uniper, una empresa energética alemana, que en 2020 inauguró una nueva e importante central eléctrica de carbón llamada Datteln 4. Esto era claramente legal, y la empresa no infringió ninguna norma legal al poner en marcha la central. De hecho, la central se encuentra entre las centrales de carbón más modernas y eficientes del mundo desde el punto de vista medioambiental. Sin embargo, en el contexto social actual y la actitud de la sociedad hacia el carbón y su uso, esta decisión no ha sido vista con buenos ojos. La organización se ha enfrentado a constantes protestas in situ y en línea, ya que los grupos sociales han alegado preocupaciones climáticas urgentes y han exigido el fin del carbón. Asimismo, la empresa matriz de Uniper, Fortum, una compañía energética finlandesa, se ha convertido en el objetivo de las ONG medioambientales y de las campañas de activismo de los accionistas, que tachan de hipócritas las afirmaciones de la organización de ser líder en energía limpia. Por ello, si bien se puede considerar que Uniper tiene una licencia legal o reglamentaria para operar, su licencia social para operar es menos clara. De hecho, aunque la licencia social para operar no se ha perdido, está claramente en peligro. Este ejemplo demuestra la necesidad de considerar tanto los factores legales como los sociales en el contexto organizativo.

En relación con la licencia social, también podemos hablar de legitimidad organizativa. Se trata de un término útil para hablar de cómo se posiciona una organización en la sociedad. Al igual que ocurre con el contrato social y la licencia social para operar, la legitimidad es también un aspecto intangible. Es decir, podemos considerar los ejemplos anteriores en relación con si las operaciones de la organización se consideran legítimas dentro del contexto social. Al igual que la licencia social para operar, si una organización pierde legitimidad puede tener consecuencias tangibles.

3.1.4 La rendición de cuentas y la licencia social para operar

Todas estas ideas (contrato social, licencia social para operar y legitimidad organizativa) están estrechamente relacionadas con la responsabilidad y la rendición de cuentas. Implican que una organización debe cumplir algunos requisitos y responsabilidades básicos para mantener su licencia social para operar en una sociedad determinada. Para demostrarlo, las organizaciones dan cuenta/explicaciones de sus acciones mediante la rendición de cuentas.

O eso es al menos lo que se espera de ellas, ya que en muchos casos no existe una obligación legal de hacerlo. Estas cuentas/explicaciones también son importantes para que los demás perciban a la organización y sus acciones.

Sin embargo, un reto clave es determinar qué tipo de cuentas e información puede y debe dar una organización. ¿Qué tipo de cuentas son necesarias para la rendición de cuentas? Dado que el contrato social y la legitimidad se relacionan más con la forma en que otros grupos sociales perciben a la organización que con su funcionamiento real, a menudo se ha sugerido que las organizaciones pueden tratar de mejorar su reputación y mantener su legitimidad en la sociedad mediante la publicación de información positiva, como informes de sostenibilidad que destaquen sus logros y buenas intenciones. Otros grupos sociales rara vez tienen acceso directo a las actividades de una organización, lo que significa que dependen en su mayor parte de la información que ésta les proporciona. Por ello, características como el equilibrio, la comparabilidad y la fiabilidad son cuestiones pertinentes en la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, y volveremos a tratar este tema a lo largo de este libro.

Enfoque en la práctica: El dieselgate y la licencia social para operar

En 2015 se destapó un escándalo de emisiones en Volkswagen (VW). Se descubrió que la empresa había programado intencionadamente algunos de sus motores diésel para que el control total de las emisiones solo se activara durante las pruebas. Esto se denominó "dispositivo de desactivación". Esto significaba que, cuando los vehículos se sometían a pruebas, sus emisiones cumplían los requisitos legales y estaban dentro de los límites, lo que permitía a la empresa promocionarlos como "diésel limpios", lo que le valió varios premios medioambientales, exenciones fiscales y un aumento de las ventas entre los usuarios de automóviles preocupados por el medio ambiente. Sin embargo, cuando funcionaban a diario en la carretera, las emisiones eran, de hecho, mucho más elevadas. Cuando salió a la luz, este escándalo, conocido como Dieselgate, tuvo repercusiones inmediatas. Sin embargo, esas repercusiones van mucho más allá de los aspectos legales y reglamentarios y de las acusaciones legales formales formuladas contra la empresa. Por ejemplo, los consumidores -incluidos muchos que antes eran fieles a la marca- manifestaron una pérdida de confianza y algunos exigieron la devolución de su vehículo. El impacto también fue evidente entre los accionistas, ya que las acciones de la empresa cayeron inmediatamente después del anuncio.

Podemos utilizar los conceptos introducidos anteriormente para considerar estos acontecimientos. Por ejemplo, podemos ver que, además de que la empresa ha incumplido la licencia legal o reglamentaria para operar en relación con los vehículos específicos incluidos en el escándalo, también se puede considerar que la empresa ha perdido legitimidad y ha incumplido la licencia social para operar. Esta pérdida de legitimidad y los efectos del incumplimiento de la licencia social son más amplios que los vehículos concretos y se aplican a la empresa en general. El nombre de Volkswagen estará asociado al Dieselgate durante mucho tiempo. Esto tendrá efectos continuos, por lo que deben estar preparados para la reacción y el aumento del escrutinio cada vez que promuevan algo en términos medioambientales.

3.1.5 La ampliación de la rendición de cuentas

Es importante reconocer que la rendición de cuentas es una idea controvertida. Esto significa que diferentes individuos y grupos tienen diferentes puntos de vista sobre las responsabilidades que tienen las organizaciones. Durante mucho tiempo, se esperaba que las organizaciones privadas proporcionaran principalmente información sobre sus logros financieros. Las cuestiones medioambientales no se consideraban relevantes y los asuntos sociales se consideraban más responsabilidad del sector público que de las empresas privadas. Sin embargo, esto ha cambiado claramente. Las expectativas de rendición de cuentas de las organizaciones han aumentado y, lo que es más importante, siguen aumentando.

Sin embargo, como hemos establecido en el capítulo anterior, cada vez hay más conciencia no sólo de los distintos problemas de sostenibilidad, sino también de cómo esos problemas están interconectados. Esto significa que, al tratar de dar cuenta/explicaciones de las diversas responsabilidades y rendiciones de cuentas sociales, económicas y ecológicas que tiene una organización, ésta se enfrenta a una mayor complejidad. Esta complejidad no sólo está relacionada con el número y la interconexión de las cuestiones, sino también con la contabilidad utilizada para elaborar las cuentas. Es decir, las típicas cuestiones de rendición de cuentas relacionadas con la obligación de *rendir cuentas de qué* y de *rendir cuentas a quién* se están ampliando (Dillard y Vinnari, 2019). Esto está conduciendo no solo a una mayor complejidad para las organizaciones, sino también a una mayor complejidad para la contabilidad, que es fundamental para estas relaciones. Pero esto quizás hace que la rendición de cuentas parezca mucho más sencilla de lo que es.

3.1.6 ¿A quién debe rendir cuentas una organización?

Hasta ahora hemos observado que una organización puede rendir cuentas a varios grupos sociales, o quizás a la sociedad en su conjunto. Aunque el contrato social y la idea de la legitimidad en la sociedad han aportado ideas interesantes para nuestra comprensión de la relación de las organizaciones y la sociedad, hay que reconocer que hablar de una sociedad unitaria con opiniones y valores comunes es demasiado simplista. Las sociedades están formadas por diferentes tipos de individuos, grupos y organizaciones, cada uno con sus propios valores, prioridades y supuestos. Por ello, es necesario un análisis más detallado de la sociedad y los actores sociales. Para comprender mejor el significado de la rendición de cuentas y cómo se forman esas relaciones de rendición de cuentas, tenemos que examinar más de cerca el concepto de grupos de interés.

3.2 Grupos de interés

Como se destaca a través de la noción de la licencia social para operar, ninguna organización puede funcionar sin tener relaciones con otras instituciones, individuos o grupos de la sociedad. Algunos de los más evidentes son los servicios financieros, los empleados, los subcontratistas, los clientes y los propietarios. Desde la perspectiva de una organización, estos individuos y grupos se conocen colectivamente como grupos de interés.

Existen numerosas definiciones sobre quién y qué se considera parte interesada, pero según la definición clásica de Freeman (1984), los grupos de interés incluyen a cualquier grupo o individuo que pueda afectar o se vea afectado por la consecución de los objetivos de la organización. Mientras que algunos grupos de interés, como los empleados o la comunidad que rodea a un centro de producción, son quizás bastante obvios, fáciles de identificar y también indiscutibles, hay otros quizás menos obvios y más polémicos. Por ejemplo, la naturaleza y las generaciones futuras. A pesar de tener relaciones más sutiles con la organización, tanto la naturaleza como las generaciones futuras se ven claramente afectadas por las actividades de una organización. Por tanto, la identificación de los grupos de interés también es políticamente controvertida: los resultados son diferentes en función de quién tome las decisiones.

3.2.1 Mapeo de los grupos de interés: ¿Quiénes son los grupos de interés de una organización?

Aunque hay algunos grupos de interés evidentes que cada organización suele tener, los grupos de interés son siempre específicos del contexto y, por tanto, únicos para cada organización. Por ello, es importante que una organización lleve a cabo un mapeo de los grupos de interés para identificarlos. Esto puede hacerse en relación con la organización en general, o bien a un nivel más detallado en relación con un nuevo centro de producción, un proyecto o un producto específico.

Además de identificar a los distintos grupos de interés que tiene una organización, el mapeo de los grupos de interés también debe incluir el estudio de las características de dichos grupos y la relación que tienen con la organización (Rinaldi et al., 2014). Esto ayuda a una organización a comprender el entorno general: quiénes son los grupos de interés clave, qué grupos pueden tener más influencia en la organización, qué grupos se verían más afectados por las actividades de la organización, qué grupos podrían ser los más ruidosos a la hora de expresarse, etc. Tener este conocimiento es esencial a la hora de considerar las relaciones de rendición de cuentas que tiene una organización. Por ejemplo, es importante saber ante quién es responsable una organización y a quién debe rendir cuentas. Dado que cada organización es diferente, con una historia distinta y que actualmente opera con diferentes tipos de actividades y políticas, las relaciones con los grupos de interés y las rendiciones de cuentas asociadas también son diferentes.

3.2.2 Importancia de los grupos de interés: Poder, legitimidad y urgencia

Las organizaciones dependen de los grupos de interés cuando tratan de alcanzar sus objetivos organizativos. Los inversores aportan a la organización capital financiero. Los empleados cualificados son necesarios para llevar a cabo el trabajo y las tareas. Se depende de los clientes para que compren los productos y servicios ofrecidos. Y así sucesivamente. Al mismo tiempo, hay otros grupos que pueden ser menos relevantes desde el punto de vista de la organización a corto plazo. Pensemos en los grupos de la sociedad civil, que cuestionan la política medioambiental de la organización. O las mencionadas generaciones futuras, que no tienen voz en el presente para exponer sus puntos de vista. Por ello, se han presentado varias

clasificaciones para categorizar a los grupos de interés de una organización, como externos e internos, primarios y secundarios, o próximos y distales.

Es evidente que los grupos de interés no son iguales, especialmente a los ojos de la organización, que probablemente considere a algunos grupos de interés como más importantes. Mitchell et al. (1997) se refieren a esto como saliencia de los grupos de interés, identificando que, desde la perspectiva de una organización, algunos grupos de interés tienen más saliencia que otros. Sugieren que las organizaciones, o más correctamente los directivos de las organizaciones, utilicen los tres conceptos de poder, legitimidad y urgencia para determinar qué grupos de interés son los más importantes. Los distintos grupos de interés varían en cuanto al poder que tienen sobre una organización, y este equilibrio también difiere de una organización a otra. La posición de algunos grupos, por ejemplo los acreedores que proporcionan a la organización capital a corto plazo, puede ser tal que la organización no tenga otra opción que responder a las demandas. Otros grupos pueden hacer críticas y plantear demandas, pero sin tener ninguna influencia o poder sobre la organización. Por lo tanto, la organización podría ignorarlas. O bien, las peticiones pueden considerarse menos urgentes, por lo que la organización puede optar por dejar la respuesta para más adelante. En el modelo de Mitchell et al., los grupos de interés que se considera que poseen los tres atributos, poder, legitimidad y urgencia, se denominan grupos de interés definitivos.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Dediquemos un momento a considerar un poco más a los grupos de interés de la organización y sus exigencias de rendición de cuentas. Podemos hacerlo mediante una serie de pasos.

- 1) Elija una organización concreta que le resulte familiar y anote todos los grupos de interés que se le ocurran. Puede empezar por enumerar algunos de los más obvios, pero también intente pensar en los que no son tan obvios. Evite buscar esta información en la organización o en Internet. Puede hacerlo más tarde.
- 2) Piense en las reivindicaciones o demandas de los grupos de interés sobre la organización de algunos de los que ha identificado. ¿Cuáles son las responsabilidades/rendiciones de cuentas que existen entre la organización y los grupos de interés?
- 3) Considere los conflictos entre los grupos de interés. ¿Compiten entre sí algunas de las reivindicaciones o exigencias de rendición de cuentas? Considere los retos que esto supondría en relación con el involucramiento de los grupos de interés.
- 4) Puede que ahora desee conectarse a Internet y considerar cómo su organización seleccionada ha discutido con los grupos de interés. ¿A quiénes han reconocido y a quiénes no? ¿De qué manera? Puede ser útil reflexionar sobre el modelo de relevancia de los grupos de interés que se ha comentado anteriormente.

Aunque cada una de las etapas anteriores puede parecer bastante sencilla, usted debería ver cómo conducen a resultados bastante complejos. Estas relaciones y rendiciones de cuentas también son el núcleo de gran parte de los debates de los siguientes capítulos.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la relación de un grupo de interés con una organización puede cambiar. Estos posicionamientos no son estáticos ni estables. Esto es especialmente cierto en la sociedad actual, en la que los movimientos de la sociedad civil

están cada vez más extendidos y los medios sociales, por ejemplo, pueden tener un gran efecto sobre quién es escuchado y qué información está disponible. Además, los atributos que definen el estatus de un grupo de interés, el poder, la legitimidad y la urgencia, no son algo que pueda medirse objetivamente. En cambio, la cuestión es cómo perciben los gestores de una organización a los distintos grupos de interés y sus respectivas relaciones con la organización, y así evaluar la importancia de cada grupo desde el punto de vista de la organización.

Dentro de los estudios de gestión, el pensamiento y la teoría de los grupos de interés son escuelas de pensamiento bien conocidas (Freeman et al., 2010). El interés principal es la relación que mantienen las organizaciones con sus grupos de interés. Utilizando la teoría de los grupos de interés, los estudiosos han señalado cómo las organizaciones hacen hincapié en las necesidades y expectativas de los grupos de interés más poderosos a la hora de dar forma a sus actividades en materia de sostenibilidad. Al trabajar con los distintos grupos de interés, la dirección de la organización trata de tener en cuenta las diferentes demandas que éstos plantean. Esto no sólo incluye el ajuste de las actividades de la organización para que se ajusten mejor a las expectativas, sino que también puede incluir el suministro a los grupos de interés de la información que esperan. Es decir, a quiénes reconoce una organización como sus grupos de interés (ya sea por elección o debido a la demanda de los mismos), afecta a su contabilidad y a la ejecución de la rendición de cuentas.

También hay un reto inherente en este aspecto. Tanto los gestores de la organización como el marco de relevancia de los grupos de interés presentado anteriormente se centran en examinar las relaciones con los grupos de interés desde el punto de vista de la organización. Si adoptamos una perspectiva diferente, poniéndonos en la posición de un grupo de interés concreto o enfocando el entorno desde un punto de vista más amplio de la sostenibilidad, es probable que las relaciones tengan un aspecto muy diferente. Mientras que un grupo social local que reclama la protección de un hábitat ecológico concreto junto al centro de producción de la organización podría no ser considerado muy importante por ésta, la relación podría ser muy crucial para la sostenibilidad en sentido amplio. Del mismo modo, distintos grupos pueden tener opiniones muy diferentes en distintos entornos. Pensemos, por ejemplo, en el caso de que los medios de vida de determinados pueblos indígenas dependan de que una gran empresa multinacional abandone sus planes de expansión de la producción de pasta y papel en la cuenca del Amazonas. Por ello, es importante reconocer que la identificación de los grupos de interés y las relaciones subsiguientes no están dadas. Por el contrario, se basan en valoraciones y juicios subjetivos, que también pueden implicar decisiones políticas sobre quién y qué cuenta en una situación concreta. También es importante tener en cuenta la perspectiva desde la que se toman las decisiones de los grupos de interés. Por ejemplo, no debemos dar por sentados los grupos de interés identificados y seleccionados por una organización, ya que algunos importantes pueden estar ausentes.

3.2.3 Involucramiento y gestión de los grupos de interés

Una vez identificados los grupos de interés, debemos considerar cómo los gestores de la organización pueden saber lo que los distintos grupos de interés piensan y esperan de la organización o de algunas de sus actividades específicas. Para ello, se puede recurrir al

involucramiento de los grupos de interés. En términos generales, el involucramiento de los grupos de interés se refiere a un proceso en el que una organización se compromete con sus grupos de interés para conocer sus expectativas, suposiciones y puntos de vista. No hay una forma específica que deba adoptar un proceso de involucramiento de los grupos de interés. Algunas organizaciones tratan de hacerlo en línea, otras organizan eventos individuales y ven quiénes asisten, mientras que otras prefieren celebrar reuniones periódicas con los grupos de interés específicos para mantener una buena comunicación y mejorar la relación. Algunas también utilizan el análisis de datos para tratar de identificar los intereses clave de los grupos de interés a partir de fuentes de Big Data, como las tendencias de las publicaciones en las redes sociales.

Es importante reconocer que el simple hecho de celebrar un evento único con los directivos de la organización haciendo presentaciones de PowerPoint en el escenario no lleva a la organización muy lejos en este sentido. En cambio, la interacción y la comunicación deben ser el núcleo de cualquier proceso de involucramiento de los grupos de interés. No obstante, no es de extrañar que la organización de los procesos de involucramiento de los grupos de interés pueda ser un reto. Ya en la década de 1960, Arnstein (1969) lo ilustró con lo que se conoce como la escalera de participación de Arnstein (véase la figura 3.1). Al hablar de la participación de los ciudadanos en los procesos de planificación pública en Estados Unidos, Arnstein distingue entre ocho grados o tipos diferentes de participación. En el extremo inferior de la escalera hay grados que Arnstein denomina de no participación. Estas posiciones de no participación en la escalera consisten, en la práctica, en tratar de conseguir el apoyo público para algo. En el medio hay grados como la información, la consulta y el aplacamiento. Arnstein los califica de simbólicos, ya que parecen ofrecer al público la oportunidad de aportar opiniones e influir, pero en la práctica no ofrecen a los participantes ningún poder real. En la parte superior de la escala, mecanismos como la asociación y la delegación se refieren a entornos en los que el público participante posee realmente algún poder para influir en los resultados. Por lo tanto, las posiciones más altas de Arnstein en la escalera representan el poder de los ciudadanos.

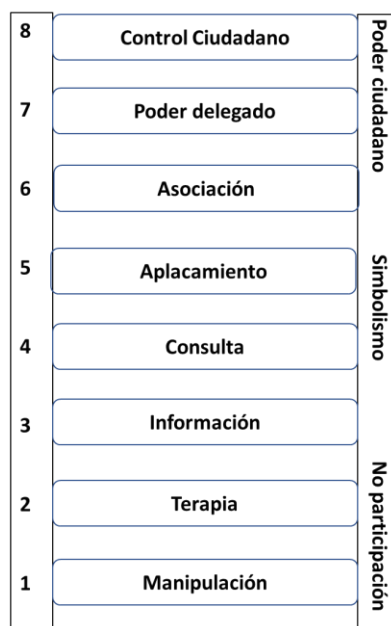


FIGURA 3.1 La escalera de Arnstein: Grados de participación ciudadana

En muchos procesos de involucramiento de los grupos de interés se pueden observar ideas similares. Con demasiada frecuencia, los procesos de involucramiento de los grupos de interés permanecen en el extremo inferior de la participación. Esto implica que los grupos de interés se quedan en un papel pasivo. En muchos casos, simplemente se les informa de las actividades de la organización. Desde el punto de vista de la organización, el objetivo de este involucramiento también puede considerarse como la gestión de los grupos de interés. La gestión de los grupos de interés se refiere a una organización que trata de influir en sus grupos de interés y de influir en sus opiniones para que sean más favorables a la organización. Sin embargo, a veces los procesos de involucramiento de los grupos de interés incluyen niveles más altos de participación, lo que resulta, por ejemplo, en un diálogo real con los grupos de interés. En estas situaciones, el proceso puede consistir en una interacción a más largo plazo, en la que la organización y sus grupos de interés pueden conocer los objetivos, las dudas y las expectativas de cada uno de ellos, y tal vez forjar algunas soluciones mutuas que aporten resultados positivos a todos los implicados.

El punto clave aquí es que, aunque los procesos de involucramiento de los grupos de interés, en contraposición a la gestión de los mismos, pueden parecer gravosos para una organización, hay mucho que ganar con ellos. Estos procesos ayudan a la organización a conocer a sus grupos de interés, ofrecen oportunidades para mejorar las relaciones con ellos, ayudan a identificar las responsabilidades de la organización en la sociedad y, finalmente, ayudan a cumplir con la rendición de cuentas de la organización hacia sus grupos de interés.

3.2.4 Los grupos de interés y la rendición de cuentas en diferentes tipos de organizaciones

Como suele ocurrir en contabilidad, el debate sobre los grupos de interés y la rendición de cuentas tiende a centrarse en las actividades de las grandes organizaciones comerciales, que,

como hemos señalado, son actores visibles y poderosos en las sociedades. Esto no significa, como se ha comentado en el capítulo anterior, que las cuestiones relativas a la rendición de cuentas y las relaciones con los grupos de interés no se apliquen a otros tipos de organizaciones.

Cuando se trata de otras formas de organización, como las organizaciones del sector público o las ONG, los grupos de interés y las correspondientes relaciones de rendición de cuentas también son variados. Pensemos en una organización típica del sector público, una universidad pública. Es relativamente sencillo enumerar algunos grupos de interés clave, como los empleados, los estudiantes, otras universidades, la comunidad local, las autoridades locales y el Estado. También se puede decir que una universidad tiene muchas responsabilidades. Sin embargo, cuando hablamos de rendición de cuentas, el escenario puede complicarse más. ¿A quién debe rendir cuentas la universidad? ¿A los estudiantes? ¿A los empleados? ¿Ministerio de Educación? ¿Ministerio de Comercio? ¿A la sociedad en general? Además, ¿algunos de estos grupos de interés son más importantes en el sentido de que la universidad tendría una mayor responsabilidad respecto a sus acciones con ellos? ¿Implicaría esto que habría una mayor exigencia de rendición de cuentas hacia determinados grupos que hacia otros? Pensemos en Japón, donde en 2015 el gobierno ordenó a las universidades nacionales que redujeran su participación en las ciencias sociales y las humanidades, y que se centraran en áreas que el gobierno consideraba que servirían mejor a las necesidades de la sociedad. En general, hay complejidades que son inherentes cuando empezamos a explorar las relaciones de las organizaciones con los grupos de interés y las correspondientes rendiciones de cuentas.

En el tercer sector también se plantean cuestiones similares. Pensemos en una ONG importante como Amnistía Internacional. Las redes de grupos de interés son, de nuevo, diversas y específicas del contexto, y se puede encontrar que muchos de los grupos de interés habituales también son relevantes en este entorno. En general, se considera que la mayoría de las ONG, como Amnistía Internacional, trabajan por el bien común. Sin embargo, hay algunos elementos específicos que vale la pena considerar aquí. Por ejemplo, existe una gran complejidad en relación con la rendición de cuentas ascendente (ante los financiadores) y descendente (ante los beneficiarios) que tienen estas organizaciones (véase el apartado "Perspectivas de la investigación" más adelante).

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ONG

Las ONG internacionales de desarrollo han influido durante varias décadas en la configuración de la relación entre el primer mundo y los países menos desarrollados, también conocidos como países en desarrollo o el tercer mundo. Tanto los gobiernos como los ciudadanos individuales de varios países han financiado el trabajo de las ONG para mejorar las condiciones de vida y los medios de subsistencia de las personas que viven en la pobreza. Aunque en términos generales se ha considerado que las ONG trabajan en temas importantes, no siempre se ha puesto mucho énfasis en la evaluación de su trabajo o de sus impactos.

Este trabajo de Roel Boomsma y Brendan O'Dwyer se centra en una gran ONG holandesa y examina cómo se ha configurado la rendición de cuentas a lo largo del tiempo en la

relación entre esta ONG y su principal financiador, el Estado. El estudio analiza cómo la rendición de cuentas de la ONG se desarrolló en una interacción entre los programas gubernamentales centrados en la evaluación y la mejora de la calidad del trabajo, y la conducta contraria de la ONG, que surgió de un interés por ser gobernada de manera diferente. Boomsma y O'Dwyer ilustran cómo este proceso afectó a la tendencia a hacer hincapié en la conciencia de los costos, el aumento de la profesionalización y la mayor cooperación de las ONG. Como observación interesante, también señalan cómo la competencia por la financiación entre las ONG llegó a tener un papel central en su rendición de cuentas.

En un plano más general, este artículo ilustra cómo el papel de las principales ONG empezó a verse de forma diferente, y cómo un financiador gubernamental puede tratar de utilizar la idea de rendición de cuentas para influir en el funcionamiento de una ONG. La contabilidad y la rendición de cuentas fueron importantes en un proceso en el que algunos elementos de las actividades de las ONG se hicieron visibles y pensables y, por tanto, también fueron objeto de intervención. De este modo, el artículo también pone de relieve cómo los grupos de interés más poderosos pueden tratar de influir en las ONG, al tiempo que muestra cómo una ONG puede tratar de influir activamente en la forma en que será gobernada.

Boomsma, R. and O'Dwyer, B. (2019). Constituting the Governable NGO: The Correlation between Conduct and Counter-Conduct in the Evolution of Funder-NGO Accountability Relations. *Accounting, Organizations and Society*, 72, 1–20.

3.2.5 Rendición de cuentas a los grupos de interés: Pero, ¿por qué cuestiones?

La contabilidad de la sostenibilidad subraya que las organizaciones deben involucrarse con sus principales grupos de interés a la hora de desarrollar sus sistemas de contabilidad e informes de sostenibilidad. La interacción ofrece a la organización la oportunidad no sólo de conocer a los grupos de interés y sus necesidades, sino también de mejorar su capacidad para responder a esas necesidades y colaborar en los intentos de crear prácticas más relevantes. Es evidente que no todos los grupos de interés están interesados en cuestiones similares. Asimismo, como hemos señalado, las necesidades y deseos de los grupos de interés también son específicos del contexto, lo que implica que las organizaciones no pueden necesariamente basarse únicamente en algunas normas y orientaciones repetitivas para tratar de comprender a sus grupos de interés. Esto se aplica no sólo al desarrollo de las actividades de una organización, sino también, en el contexto de la contabilidad de la sostenibilidad, al suministro de información.

Es importante tener en cuenta que el suministro de información a los grupos de interés no es el único elemento de la rendición de cuentas. Las organizaciones también necesitan comprender sus propias actividades, ser capaces de evaluar sus impactos y dependencias y, por tanto, considerar cómo cumplen con sus responsabilidades en la sociedad. Para poder hacerlo, los directivos deben tener acceso a información adecuada y pertinente que les permita evaluar las actividades de la organización y tomar decisiones. A medida que la sostenibilidad adquiere mayor protagonismo en las sociedades, aumenta la necesidad de

contar con una contabilidad y unos informes que ofrezcan información relevante para estas consideraciones. Entonces, ¿cómo se determina la pertinencia de la información, tanto en relación con los grupos de interés externos de una organización, como ya se ha dicho, como con la información utilizada para la toma de decisiones por los directivos? En este caso, el concepto de materialidad es muy relevante, y pasamos a discutirlo a continuación.

3.3 Materialidad

La materialidad es un concepto contable fundamental. Es una característica habitual en los estándares y prácticas de contabilidad e informes financieros. En esencia, la materialidad se refiere a la necesidad de identificar si determinados temas, cuestiones o incidentes son significativos para la organización o los grupos de interés de la misma. Aunque esto puede parecer bastante sencillo en primera instancia, la identificación de los temas de sostenibilidad más significativos desde la perspectiva tanto de la organización como de sus grupos de interés es una tarea difícil.

Desde el principio observamos que las consideraciones de materialidad relacionadas con la contabilidad y los informes de sostenibilidad difieren de cómo se utiliza el concepto en la contabilidad y los informes financieros. En la contabilidad e informes financieros, la información y los elementos se consideran materiales si pueden influir en las decisiones económicas de quienes utilizan la información. En la contabilidad e informes de sostenibilidad, no hay una única forma de realizar la evaluación, y las definiciones de materialidad también difieren según los marcos, contextos y normas.

Tal y como se ha comentado en el capítulo 2, la contabilidad de la sostenibilidad se ocupa de un amplio abanico de cuestiones. Además, hemos analizado cómo la importancia de esas cuestiones varía enormemente entre regiones e industrias y entre los distintos grupos de interés. Por ejemplo, mientras que la disponibilidad y el consumo de agua serían muy importantes para una organización que fabrica productos agrícolas y refrescos en regiones con escasez de agua y muy pobladas, como Australia, Egipto o Pakistán, es probable que no lo sean para una empresa que ofrece servicios informáticos en Noruega. O tomemos una empresa minera que se ocupa de importantes cuestiones de derechos humanos y medioambientales en lugares como el Congo o Sudáfrica, y comparémosla con una organización que ofrece servicios de guardería en Japón. Aunque debemos tener cuidado de no dar por sentadas estas cosas (por ejemplo, véase el análisis de la esclavitud moderna en el capítulo 12), es evidente que las cuestiones de sostenibilidad más importantes y pertinentes son muy diferentes en distintos lugares y contextos. Como tal, las evaluaciones de materialidad son un elemento esencial de los procesos de contabilidad de la sostenibilidad, independientemente de si la organización pretende utilizar la información principalmente para la toma de decisiones internas o para informar a los grupos de interés externos. Además, la materialidad no se refiere únicamente a qué cuestiones de sostenibilidad son las más relevantes para una organización determinada. La importancia de los distintos elementos varía con el tiempo, ya que, por ejemplo, el interés social puede desplazar rápidamente el interés público de un aspecto a otro.

3.3.1 Impactos y dependencias materiales

Cabe destacar que aunque algún aspecto de la sostenibilidad sea especialmente urgente o grave a escala mundial, no significa necesariamente que ese mismo aspecto sea material para una organización concreta. Esto también está relacionado con el hecho de que las evaluaciones de materialidad dependen en gran medida del contexto y de la organización. Además, otro nivel de materialidad entra en juego cuando observamos la diferencia entre la contabilidad de los impactos y la contabilidad de las dependencias. Mientras que la primera se centra en el tipo de consecuencias que las acciones de la organización pueden tener en la sociedad, en los diferentes grupos de interés y/o en el entorno natural, la segunda hace hincapié en la identificación y evaluación de los aspectos de la sostenibilidad de los que la organización es más dependiente. Un cambio en estos aspectos podría tener consecuencias sustanciales para las operaciones de la organización durante un período de tiempo. Por ejemplo, si la organización necesita una gran cantidad de agua limpia en su producción, los problemas de contaminación del agua y de seguridad hídrica en una región concreta deben considerarse muy importantes. Las dependencias de la organización y sus impactos en la sostenibilidad pueden no estar siempre relacionados con los mismos problemas de sostenibilidad, o pueden llegar a ser sustanciales en un marco temporal muy diferente. Por lo tanto, reconocer la diferencia entre la contabilidad de los impactos y la contabilidad de las dependencias es una parte importante de la comprensión de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad de la organización.

3.3.2 La materialidad es subjetiva

Otro factor clave es que no todo el mundo ve la materialidad de las diferentes cuestiones de la misma manera. Las personas pueden, por ejemplo, percibir el valor y la relevancia de algunos elementos de la sostenibilidad de forma diferente: para algunos, los elementos de la biodiversidad pueden ser mucho más importantes que las cuestiones de desigualdad social, mientras que otra persona puede percibir las cuestiones sociales como la prioridad fundamental en cualquier entorno.

La materialidad también depende de la perspectiva que adoptemos. Desde el punto de vista de la organización, es importante recordar cómo los aspectos que se consideran materiales para la toma de decisiones de la organización pueden no ser siempre los mismos que los que los grupos de interés consideran cruciales. O que sólo algunos de los grupos de interés consideren cruciales, ya que es probable que el conjunto de grupos de interés tenga diferentes puntos de vista sobre qué cuestiones son más importantes para ellos. Entender y tratar esta diversidad de puntos de vista es importante para las organizaciones, y está estrechamente relacionado con los procesos de involucramiento de los grupos de interés mencionados anteriormente.

3.3.3 La materialidad y los informes de sostenibilidad

La elaboración de informes de sostenibilidad es quizá el ámbito en el que se hacen más evidentes las posibles diferencias de opinión entre una organización y sus grupos de interés. Como hemos señalado anteriormente, las organizaciones y sus grupos de interés suelen tener

opiniones diferentes sobre las responsabilidades de la organización. Lo mismo ocurre cuando una organización trata de cumplir con su rendición de cuentas informando sobre la sostenibilidad. Como no es razonable esperar que una organización informe sobre todos los aspectos de la sostenibilidad, este tipo de informes requiere que se tomen decisiones. Un principio rector es que los informes deben centrarse en las cuestiones materiales. Sin embargo, surge una pregunta obvia: ¿cómo se decide esto? Aunque en los capítulos 5 y 6 volveremos a hablar de la materialidad en el contexto de los informes de sostenibilidad con más detalle, se justifica aquí una breve introducción debido a la importancia y visibilidad de los informes.

Tanto los organismos profesionales de contabilidad como los marcos de elaboración de informes de sostenibilidad son fuentes influyentes para los procesos de materialidad. Por ejemplo, KPMG (2014) ofrece orientación y una representación visual del proceso de materialidad en su informe titulado *The Essentials of Materiality Assessment*.

En los estándares del GRI, el marco de informes de sostenibilidad más utilizado, la materialidad se define y evalúa a través de dos dimensiones. La primera se centra en la identificación de las cuestiones que reflejan los impactos sociales, medioambientales y económicos más significativos de las actividades de la organización. Aquí se tienen en cuenta las opiniones de una serie de grupos de interés, no sólo de los inversores. La segunda dimensión consiste en identificar las cuestiones que pueden influir sustancialmente en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés de la organización. Como se ha señalado anteriormente, las opiniones de los grupos de interés rara vez están unificadas. Por lo tanto, al evaluar la importancia relativa de cada cuestión de sostenibilidad, la organización también tiene que elegir qué grupos de interés considera que tienen puntos de vista que considera más significativos. Para ello, se espera que la organización utilice el involucramiento de los grupos de interés para llevar a cabo un proceso de evaluación de la materialidad, lo que ayudaría a los responsables de la toma de decisiones de la organización a hacer las elecciones necesarias con respecto a qué cuestiones de sostenibilidad son las más importantes.

El proceso en el que hace hincapié la GRI reconoce, por tanto, que la materialidad es específica del contexto y que puede ser vista de forma diferente por los distintos grupos. El Consejo de Normas de Contabilidad de la Sostenibilidad (SASB), con sede en Estados Unidos, promueve un enfoque alternativo. En sus directrices para la elaboración de informes de sostenibilidad, este involucramiento de los grupos de interés no se considera necesario, ya que los temas de materialidad se consideran bastante estándar en cada industria. Por lo tanto, el SASB proporciona una lista de cuestiones materiales de sostenibilidad, que una organización que siga sus directrices puede adoptar. A este respecto, cabe señalar que la SASB hace hincapié en la posible importancia económica de las cuestiones de sostenibilidad, mientras que el enfoque adoptado por la GRI incluye un alcance más diverso. Los puntos de vista contrapuestos sobre la materialidad también son evidentes en la Directiva sobre información no financiera de la Unión Europea, que en la práctica tiene una doble perspectiva de materialidad que reconoce cómo la materialidad financiera puede diferir de la materialidad social y medioambiental. Esto vuelve a poner de manifiesto cómo la materialidad, una idea clave en la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, puede entenderse de diversas maneras. Volveremos a hablar de la materialidad en los informes en los capítulos 5 y 6.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Se han esbozado dos enfoques diferentes sobre la consideración de los asuntos materiales en los informes de sostenibilidad: el enfoque promovido por la SASB, que se centra en los inversores y en los asuntos materiales de sostenibilidad proporcionados, y el promovido por KPMG y GRI, que incluye la consideración de un número más amplio de grupos de interés. Tómese un momento para reflexionar sobre estas diferencias a la luz de lo expuesto en este capítulo. Las siguientes preguntas pueden ayudar:

¿Cuáles son las ventajas y desventajas de cada enfoque para la organización informante?

¿Cuáles son las ventajas y desventajas de cada enfoque para la consecución de la sostenibilidad?

¿Se le ocurren cuestiones que, al mismo tiempo, se consideren no materiales para una organización en términos financieros, pero muy importantes desde el punto de vista social y medioambiental? ¿O al revés? ¿Qué consecuencias podrían tener estas situaciones?

3.4 Externalidades

Además de los cambios en los intereses sociales, la materialidad de las distintas cuestiones puede cambiar debido a los nuevos o mejores conocimientos. Esto es especialmente pertinente en el ámbito de la sostenibilidad. A medida que se ha desarrollado nuestro conocimiento colectivo de los impactos interconectados de la sostenibilidad, así como su relación con la actividad económica, se ha hecho cada vez más evidente que debemos garantizar que se tengan en cuenta todos los impactos necesarios. Esto nos lleva a nuestro cuarto y último concepto clave tratado en este capítulo, las externalidades.

En términos sencillos, las externalidades son los impactos de las actividades que afectan a algunos otros, pero que no se tienen en cuenta al evaluar la actividad (Unerman et al., 2018). En economía, las externalidades suelen describirse como costos o beneficios que afectan a un tercero, al tiempo que no se reflejan en los precios del mercado. La contaminación atmosférica sería un ejemplo común en este caso.

Veamos algunos ejemplos para considerar el concepto de externalidades y su importancia para la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas. Pensemos en un individuo que quiere deshacerse de un viejo sofá. En lugar de llevarlo a un vertedero, la persona decide dejarlo en el parqueadero de la carretera, ya que es una opción fácil y no cuesta nada. Al final, el ayuntamiento decide limpiar la zona y llevar el sofá al relleno sanitario. Esto significa que la decisión del individuo de dejar el sofá en el parqueadero implicó una externalidad, en este caso un costo financiero para el municipio. O qué decir de una empresa manufacturera que quiere reducir costos haciendo que los empleados trabajen en malas condiciones. Estar expuestos al ruido y al polvo durante un periodo prolongado puede tener consecuencias para los empleados, ya que tener problemas de salud disminuye su calidad de vida, pero también para la sociedad a través del aumento de los costos de la prestación de servicios de salud para las personas en los países donde esto existe, o para sus familias y comunidades a través del cuidado de parientes enfermos donde no existe. Una vez más, no hubo costo directo para la

organización, pero podemos empezar a ver cómo las decisiones dieron lugar a externalidades soportadas por otras partes.

Desde la perspectiva de una organización, podemos considerar las externalidades como los costos y beneficios que no son asumidos por la organización. Las externalidades existen en diferentes niveles y escalas, y el impacto de su (no) consideración varía significativamente. Las prácticas contables convencionales no reconocen estas externalidades.

3.4.1 Las externalidades y su importancia para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad

Una vez más, quizá sea útil considerar otro ejemplo para ilustrar por qué las externalidades son especialmente importantes para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Durante mucho tiempo, las organizaciones no tuvieron que preocuparse por las emisiones de CO₂ y otros gases de efecto invernadero de sus procesos de fabricación. Las emisiones no formaban parte de las prácticas contables de las organizaciones. Amplios sectores de la sociedad no eran conscientes de las posibles implicaciones a largo plazo del aumento de las emisiones de gases de efecto invernadero y de la concentración de CO₂ en la atmósfera terrestre, y por ello las organizaciones tampoco necesitaban tenerlas en cuenta¹. Pero, lo que ocurre con las externalidades es que los beneficios y los costos, si bien no son asumidos por la entidad, sí lo son por otros (más comúnmente, en un sentido de sostenibilidad, por las sociedades y la naturaleza). Así que, para seguir con nuestro ejemplo, a medida que se han ido conociendo los costos de las emisiones de gases de efecto invernadero, a medida que la ciencia que subyace al cambio climático se ha ido consolidando y la conciencia de la emergencia climática ha aumentado en las sociedades, la situación se ha vuelto sustancialmente diferente. Los gobiernos y las comunidades buscan formas de reducir los niveles de CO₂, y se han establecido o considerado mecanismos como el comercio de carbono y el impuesto sobre el carbono en diferentes formas.

Desde la perspectiva de la contabilidad, esto se relaciona con la posibilidad de internalizar una externalidad. Mientras el CO₂ no era considerado relevante por una organización, no se tenía en cuenta en ningún cálculo contable. De este modo, podría demostrarse que a una organización le resultaba beneficioso seguir con unas emisiones de CO₂ elevadas, ya que atajarlas sólo le habría ocasionado costos adicionales. En este contexto, el CO₂ es una externalidad soportada por la sociedad en general. Sin embargo, si las emisiones de CO₂ tienen un precio, por ejemplo, a través de un mercado de carbono, un impuesto sobre el carbono o un mecanismo de fijación de precios dentro de la organización, la situación cambia significativamente. La opción de continuar con las altas emisiones de CO₂ se vuelve más costosa, ya que las emisiones de CO₂, antes invisibles, reciben de repente un precio y se incluyen posteriormente en el cálculo contable. Y consideremos esto en relación con nuestra discusión sobre la rendición de cuentas más arriba. Las cosas se complican más cuando vamos más allá de la consideración del costo financiero y los mecanismos de mercado para

¹ En términos más técnicos, dentro de la ciencia y la política del clima, varios tipos de emisiones de gases de efecto invernadero, como el CO₂, el metano y los óxidos nitrosos, se convierten en una unidad común, conocida como equivalente de CO₂ o CO₂e, para facilitar los cálculos, las aproximaciones y la creación de modelos. Volveremos a hablar de ello en el capítulo 9.

considerar las responsabilidades y la rendición de cuentas. En relación con nuestro ejemplo de las emisiones de CO₂, lo discutiremos más a fondo en el capítulo 9.

3.4.2 Contabilidad de las externalidades

Hay varias razones por las que las externalidades son fundamentales para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad (véase Unerman et al., 2018). Una consideración clave se debe a los efectos de las externalidades en las sociedades y el medio ambiente. Sin embargo, otra razón es porque nuestras sociedades se dirigen basándose en consideraciones financieras. Tanto los consumidores como las empresas y las entidades del sector público tienen en cuenta el precio de las opciones alternativas antes de decidir la compra de una prenda de vestir, la inversión en una determinada fuente de energía o la decisión de construir nuevas vías férreas o carreteras más amplias. Incluir las externalidades, y por lo tanto el "verdadero" costo de los recursos ambientales y sociales, en las decisiones de fijación de precios cambiaría sustancialmente el panorama. Tener en cuenta las externalidades (u omitirlas) tiene un impacto significativo en uno de los criterios clave utilizados para evaluar el éxito en las sociedades contemporáneas: la cuenta de resultados (es decir, la ganancia). Tal y como afirman los líderes empresariales de alto nivel en un informe titulado *Better Business Better World*, "la competencia sostenible depende de que todos los competidores afronten precios que reflejen los verdaderos costos de su forma de hacer negocios, es decir, que internalicen las externalidades, por utilizar la jerga" (Comisión de Empresas y Desarrollo Sostenible, 2017, p. 16).

Aunque el papel de los precios se ha señalado varias veces en lo anterior, es necesario subrayar que tener en cuenta las externalidades no significa necesariamente que todo se monetice. También son posibles otros tipos de evaluaciones. Una parte de la información sobre sostenibilidad podría ser cualitativa y otra podría presentarse en términos cuantitativos. Esta es también una característica típica de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. En la mayor parte de la contabilidad financiera y de gestión convencional, la información se presenta principalmente en una unidad única y comparable, el dinero. Sin embargo, en la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, hay que estar preparado para enfrentarse a entornos en los que la información relativa a los diferentes elementos de la sostenibilidad se presenta de diversas formas, tipos y unidades, y por lo tanto no se puede comparar o agregar fácilmente.

Volveremos a tratar las cuestiones de cuantificación y monetización en el siguiente capítulo, cuando tratemos el papel de la información en la toma de decisiones de las organizaciones. Las externalidades también se tratarán con más detalle en la parte C del libro, ya que están estrechamente relacionadas con una serie de temas clave de la sostenibilidad, como la biodiversidad y los derechos humanos.

3.4.3 Materialidad y externalidades

Como ya hemos dicho, la contabilidad y los informes que se utilizan como base para la toma de decisiones en las organizaciones y sociedades no incluyen todo lo que deberían. Esto también es muy relevante desde la perspectiva de la materialidad. Consideremos esto a través

de otro ejemplo, un ejemplo en el que las cuestiones financieras y de sostenibilidad se entrelazan: el riesgo potencial causado por el cambio climático.

Los informes científicos destacan cómo el cambio climático no sólo implica el aumento de las temperaturas, sino que también significa que los efectos meteorológicos extremos, como las inundaciones, las sequías y las tormentas, se vuelven más fuertes y frecuentes. Desde el punto de vista de la organización, esto puede tener claramente implicaciones sustanciales. Las inundaciones pueden interrumpir la logística, las sequías pueden comprometer el suministro de materias primas en la agricultura y en todas las industrias que dependen del agua, y las tormentas pueden causar daños sustanciales en las instalaciones de producción. La combinación de todo esto provoca mayores riesgos para todos, pero también indica que algunas organizaciones son más vulnerables que otras en lo que respecta a los riesgos de sostenibilidad. Sin embargo, si nos fijamos en los estados financieros, es evidente que en la actualidad estos riesgos no suelen estar debidamente contabilizados, aunque sus posibles consecuencias financieras sean importantes, lo que los hace potencialmente importantes también desde el punto de vista financiero. De nuevo, este es un asunto sobre el que volvemos varias veces en secciones posteriores de este libro.

3.5 Conclusión

En este capítulo hemos introducido y discutido algunos conceptos clave para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Además de la rendición de cuentas, los grupos de interés, la materialidad y las externalidades, también hemos abordado otros términos significativos como la responsabilidad y la legitimidad.

En los siguientes capítulos, discutiremos cómo la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad pueden ayudar a los individuos, las organizaciones y las sociedades a contribuir a la tan necesaria transición global de la sostenibilidad. Sin embargo, no se trata sólo de sustituir la contabilidad convencional por un nuevo conjunto de herramientas, técnicas y sistemas de contabilidad de la sostenibilidad. Como habrán observado, hemos destacado constantemente cómo las cuestiones que hemos tratado implican a menudo juicios subjetivos. En este capítulo, hemos subrayado que la rendición de cuentas, los grupos de interés, la materialidad y las externalidades, que son conceptos clave para la contabilidad de la sostenibilidad, implican todos ellos subjetividad y opciones potencialmente políticas. Aunque estos aspectos no son absolutos y no pueden definirse objetivamente, no estamos sugiriendo que cualquier cosa sea aceptable. Por el contrario, y como destacaremos a lo largo de este libro, el aprendizaje de la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas requiere que uno reflexione sobre los supuestos, las opciones y los razonamientos que subyacen a dichas prácticas. Esta conciencia crítica es esencial, ya que es probable que la transición global hacia la sostenibilidad requiera repensar muchas prácticas, instituciones y convenciones que actualmente damos por sentadas en las sociedades, incluidas la contabilidad y la rendición de cuentas.

Referencias

- Arnstein, S. (1969). A Ladder of Citizen Participation. *Journal of the American Planning Association*, 35(4), 216–224.
- Boomsma, R. and O’Dwyer, B. (2019). Constituting the Governable NGO: The Correlation between Conduct and Counter-Conduct in the Evolution of Funder-NGO Accountability Relations. *Accounting, Organizations and Society*, 72, 1–20
- Business and Sustainable Development Commission (2017). Better Business Better World. <https://sustainabledevelopment.un.org/index.php?page=view&type=400&nr=2399&menu=1515> (accessed 5 November 2020).
- Dillard, J. and Vinnari, E. (2019). Critical Dialogical Accountability: From Accounting-Based Accountability to Accountability-Based Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16–38.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman.
- Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L. and de Colle, S. (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*. Cambridge University Press.
- Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996). *Accounting and Accountability*. Prentice Hall.
- GRI and UN Global Compact (2017). *Business Reporting on the SDGs: An Analysis of the Goals and Targets*. www.unglobalcompact.org/library/5361 (accessed 5 November 2020).
- KPMG. (2014). *The Essentials of Materiality Assessment*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/10/materiality-assessment.pdf> (accessed 30 June 2020).
- Mitchell, R. Agle, B. and Wood, D. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *Academy of Management Review*, 22(4), 853–886.
- Rinaldi, L., Unerman, J. and Tilt, C. (2014). The Role of Stakeholder Engagement and Dialogue within the Sustainability Accounting and Reporting Process. In Bebbington, J., Unerman, J. and O’Dwyer, B. (eds). *Sustainability Accounting and Accountability* (2nd edn). Routledge.
- Unerman, J., Bebbington, J. and O’Dwyer, B. (2018). Corporate Reporting and Accounting for Externalities. *Accounting and Business Research*, 48(5), 497–522.

Lecturas y recursos adicionales

- Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (eds). (2021). *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- Gray, R. (1992). Accounting and Environmentalism: An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency and Sustainability. *Accounting, Organisations and Society*, 17(5), 399–425.
- Hines, R. D. (1988). Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality. *Accounting, Organisations and Society*, 13(3), 251–261.
- Hopwood, A., Unerman, J. and Fries, J. (eds). (2010). *Accounting for Sustainability*. Earthscan.
- Maunder, K. T. and Burritt, R. (1991). Accounting and Ecological Crisis. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4(3), 9–26.

PARTE II. Contabilidad de la sostenibilidad

Capítulo 4. Contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad

Para que los directivos y otros responsables de la toma de decisiones de las organizaciones las dirijan hacia la sostenibilidad, es necesario garantizar que dichos responsables dispongan de la información adecuada. La información es necesaria para reducir el impacto medioambiental de la organización, comprender las dependencias, mejorar el bien social que crean las actividades de la organización y conseguir un impacto económico justo y equitativo. La contabilidad y el control de gestión desempeñan un papel importante en la creación de esta información y, por lo tanto, deben tenerse en cuenta en la transición de las sociedades hacia la sostenibilidad. La contabilidad y el control de gestión también son importantes desde el punto de vista del rendimiento de las organizaciones. Para prosperar, los directivos de las empresas deben hacer de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad un elemento central de los sistemas de gestión de la organización e integrar los factores de sostenibilidad multidimensionales en la toma de decisiones estratégicas y operativas a todos los niveles. Todo ello implica la creación de nuevas herramientas y prácticas de contabilidad y control de la gestión que integren las cuestiones de sostenibilidad. También requiere una mirada crítica sobre cómo aplicamos y utilizamos las herramientas y prácticas de la contabilidad de gestión convencional, que tienden a centrarse en el suministro de información financiera.

Al final de este capítulo usted debería:

- Comprender el papel de la contabilidad de gestión (convencional) y el control en la toma de decisiones de la organización en relación con la sostenibilidad.
- Ser capaz de definir la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad y ser consciente de la importancia de las externalidades y la asignación de recursos en relación con la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad.
- Conocer la variedad de herramientas y prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad.
- Tener una conciencia crítica de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad, incluyendo algunas consideraciones clave de las herramientas y prácticas y las implicaciones para la transición hacia la sostenibilidad.

4.1 Introducción a la contabilidad y el control de gestión

La contabilidad y el control de gestión se refieren generalmente a las herramientas, prácticas y metodologías contables utilizadas dentro de una organización para ayudar a los directivos y a otras personas en la toma de decisiones estratégicas y operativas. En la mayoría de los casos, la contabilidad de gestión se refiere a las prácticas centradas en la información financiera, e incluye una amplia gama de prácticas institucionalizadas, como la contabilidad de costes, la elaboración de presupuestos y la evaluación de inversiones. Los controles de

gestión se consideran entonces un conjunto más amplio, que incluye todos los sistemas, herramientas y prácticas diseñados y utilizados en una organización para influir en las actividades, el comportamiento y las decisiones de los empleados, de modo que estén en consonancia con los objetivos generales de la organización. Aunque muchas de las herramientas y prácticas convencionales de contabilidad y control de gestión se utilizan desde hace décadas (por ejemplo, el cálculo de costes basado en las actividades y el cuadro de mando integral, que se introdujeron en las décadas de 1980 y 1990), siguen desarrollándose y adoptando nuevas formas. Esto es esencial para mantenerse al día con las formas organizativas en desarrollo y las necesidades cambiantes de los responsables de la toma de decisiones de la organización, incluida la creciente preocupación por la sostenibilidad y las responsabilidades relacionadas.

Como hemos establecido en capítulos anteriores, las organizaciones tienen que mirar más allá de la información financiera en su toma de decisiones. La sostenibilidad está cambiando el contexto operativo de las organizaciones. Los directivos de las empresas tienen que entender los posibles impactos y dependencias de la sostenibilidad de una organización no sólo porque estas cuestiones pueden tener implicaciones directas en el éxito financiero a corto plazo, sino también porque un buen dominio de la sostenibilidad es necesario para tener éxito en el mercado. La contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad han adquirido una gran importancia, ya que permiten incorporar complejos factores de sostenibilidad multifacéticos a la toma de decisiones estratégicas y operativas de las organizaciones. En esencia, una información de alta calidad sobre la sostenibilidad mejora la capacidad de los gestores para tomar decisiones de largo alcance en relación con el futuro.

4.2 Contabilidad y control de gestión y sostenibilidad

Un elemento importante de cómo las sociedades podrían ser más sostenibles está relacionado con cómo y en qué se basan las decisiones que se toman en las organizaciones. Por lo tanto, la información, las herramientas, las prácticas y los enfoques utilizados internamente en la toma de decisiones de las organizaciones son muy relevantes. En consecuencia, en este capítulo nos centramos en el papel de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad en el contexto de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

En el debate que sigue no nos limitamos a las herramientas y prácticas que entran en las categorías que pueden denominarse contabilidad y control de la gestión medioambiental o de la sostenibilidad o, en otras palabras, a las herramientas y prácticas de contabilidad y control de la gestión que se han desarrollado con el propósito expreso de proporcionar información interna sobre aspectos medioambientales y/o sociales. Aunque estas herramientas y prácticas son importantes, como se verá en el siguiente análisis, las llamadas herramientas, prácticas y acuerdos institucionales convencionales de contabilidad y control de gestión son relevantes para la sostenibilidad, ya que pueden tanto apoyar como obstaculizar la transición de las organizaciones hacia prácticas más sostenibles. Además, como ocurre con muchos de los temas tratados en este libro, siguen siendo necesarios nuevos enfoques para abordar el reto de la sostenibilidad y, por ello, es útil reflexionar sobre una serie de herramientas y prácticas a la hora de reflexionar sobre lo que se necesita.

4.2.1 Definición de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad

Entonces, ¿a qué nos referimos exactamente cuando hablamos de contabilidad y control de la gestión de la *sostenibilidad*? En esencia, nos referimos a un conjunto muy diverso de herramientas y prácticas que ayudan a los ejecutivos de las empresas a introducir las consideraciones de sostenibilidad en los procesos de toma de decisiones de la organización, tanto a nivel estratégico como operativo. Esto puede hacerse de diversas maneras. Por ejemplo, es posible desarrollar las prácticas convencionales de contabilidad de gestión para que incorporen mejor las consideraciones de sostenibilidad (por ejemplo, el cuadro de mando integral se convierte en el cuadro de mando integral de sostenibilidad, véase Figge et al., 2002). Otra opción es utilizar medidas centradas únicamente en aspectos específicos relacionados con la sostenibilidad, como el uso de energía, el consumo de agua, las emisiones o la cantidad de residuos. También hay una serie de herramientas y prácticas especializadas que tratan de proporcionar información más sofisticada sobre algunas áreas de la sostenibilidad, como la contabilidad de los costes del flujo de materiales o el rendimiento social de la inversión que se presentan más adelante.

Por tanto, la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad se refieren a una amplia gama de actividades destinadas específicamente a medir, evaluar y comunicar internamente las actividades de sostenibilidad de una organización. Al igual que con la contabilidad de gestión más convencional, es útil hacer la distinción entre la contabilidad de gestión de la sostenibilidad y los controles de gestión de la sostenibilidad. Tal y como se ha indicado anteriormente, la primera puede considerarse un ámbito más estrecho, centrado principalmente en las herramientas y prácticas utilizadas para elaborar información relativa a cuestiones de sostenibilidad. Los segundos pueden concebirse entonces como un ámbito más amplio, que Crutzen et al. (2017, p. 1293) describen de la siguiente manera: "puede decirse que los controles de gestión de la sostenibilidad incluyen todos los dispositivos y sistemas que los directivos desarrollan y utilizan para garantizar formal e informalmente que los comportamientos y las decisiones de sus empleados son coherentes con los objetivos y las estrategias de sostenibilidad de la organización."

Estas definiciones son obviamente amplias. Sin embargo, el punto clave es que se trata de una amplia gama de herramientas, prácticas y sistemas que se utilizan para ayudar a los directivos a tratar de integrar factores de sostenibilidad complejos y multifacéticos en la toma de decisiones de la organización. Estas consideraciones incluyen, por ejemplo, la valoración, el seguimiento y la evaluación de cómo se relacionan las actividades de la organización con la sostenibilidad, el análisis de cómo determinadas decisiones pueden afectar al desempeño de la organización en materia de sostenibilidad, y la garantía de que las acciones emprendidas por los empleados, grupos y divisiones están en consonancia con la estrategia y el enfoque de sostenibilidad más amplios de la organización. En la siguiente sección presentamos algunas de estas herramientas y prácticas; sin embargo, primero esbozamos algunas características básicas de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad para ayudar a contextualizar este debate.

4.2.2 Diversidad de prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad

La diversidad es una característica que define la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad. Tal y como hemos señalado en el capítulo 3, los gestores de las organizaciones pueden tener necesidades muy diferentes, ya que las consideraciones de sostenibilidad pueden variar considerablemente según los sectores y los contextos. La información y las prácticas utilizadas para la toma de decisiones internas pueden variar sustancialmente, no sólo en lo que respecta a la forma de organización (por ejemplo, con o sin ánimo de lucro), sino también en cuanto a la importancia del entorno, la historia y la cultura de la organización, y las preferencias y puntos de vista individuales de los directivos, por nombrar sólo algunos. Esto significa que es probable que las organizaciones tengan y necesiten diferentes enfoques para la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad. Asimismo, dado que se trata de un ámbito en rápido desarrollo, algunas organizaciones ya han implantado sistemas sofisticados y herramientas específicas, mientras que otras sólo se encuentran en una fase temprana de la curva de aprendizaje. También hay que tener en cuenta que la mayor parte de la normativa relativa a la información contable se refiere a la contabilidad dirigida a los grupos de interés externos (por ejemplo, la contabilidad y la información financiera, que se tratará en los dos capítulos siguientes) y no a los grupos de interés internos. Por lo tanto, en su mayor parte, no hay reglas claras ni plantillas listas para la gestión y el control de la sostenibilidad que puedan aplicarse a todas las organizaciones.

4.2.3 Flexibilidad inherente a las prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad

Además de la diversidad de las prácticas de la contabilidad de gestión de la sostenibilidad, también debemos considerar la flexibilidad inherente a los procesos de contabilidad interna. Es decir, además de disponer de diferentes tipos de herramientas y prácticas, los gestores también pueden aplicarlas de diferentes maneras, ya que, de nuevo, no hay reglas ni principios generales que estipulen su uso e interpretación. Además, al igual que ocurre con otros tipos de información contable, hay que tener en cuenta los supuestos en los que se basa dicha información y los puntos de partida utilizados para estos cálculos, así como la subjetividad que conlleva su interpretación, ya que afectan a la información.

Al igual que otras formas de contabilidad, la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad se consideran a veces como una actividad neutral y técnica que se utiliza para proporcionar información objetiva y evaluaciones de situaciones o entornos concretos. Al mismo tiempo, los contables reconocen que la contabilidad y el control de gestión están llenos de opciones y juicios de valor. Sencillamente, los aspectos que se incluyen y los que se excluyen de diversos cálculos, por ejemplo, tienen implicaciones en el resultado. Asimismo, cuestiones como: cómo se define la entidad, o el objeto de análisis; cómo se fijan los límites y el calendario de una evaluación de inversiones; y, en términos más generales, en qué tipo de supuestos se basan los cálculos, son todas subjetivas e incluyen un margen de maniobra. También es muy relevante tener en cuenta los distintos tipos de información que se pueden elaborar (financiera y no financiera), ya que en los procesos de toma de decisiones

los gestores se basan en evaluaciones y cálculos para comparar diversas alternativas. El modo en que se formulan y responden estas preguntas tiene consecuencias en el resultado de la evaluación y en las decisiones posteriores, como analizamos más adelante.

4.2.4 Resumen de la definición de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad

La contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad es un campo amplio y diverso. Junto a las nuevas herramientas y prácticas que se centran explícitamente en algunos aspectos de la sostenibilidad, también hay que tener en cuenta las herramientas, prácticas y metodologías convencionales de la contabilidad de gestión que se utilizan dentro de una organización. Estas prácticas guían a los directivos y a otras personas en su toma de decisiones, y están entrelazadas con la sostenibilidad, tanto si se reconoce explícitamente como si no. Nuestro objetivo en el resto de este capítulo es introducirle en el campo y también animarle a reflexionar sobre el estado actual de la práctica, así como sobre los aspectos que todavía se necesitan para abordar los retos de la sostenibilidad que hemos esbozado en el capítulo 1. A continuación, describimos algunas herramientas y prácticas específicas antes de analizar algunas consideraciones clave para su aplicación.

4.3 Algunas herramientas y prácticas de contabilidad de la gestión de la sostenibilidad

No es necesario que una organización comience su andadura con la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad desde cero. Aunque no hay herramientas uniformes, existe una amplia gama de herramientas y prácticas que una organización puede adoptar y adaptar. Estas vienen con diferentes grados de complejidad. Mientras que algunas organizaciones gestionan sus procesos utilizando sistemas integrados de planificación de recursos empresariales (ERP) de base amplia, que pueden tener incluidos elementos particulares centrados en la sostenibilidad, muchas dependen de aplicaciones independientes, que pueden ser herramientas disponibles en el mercado o haber sido desarrolladas internamente. En términos generales, debemos ser conscientes de que la adecuación y relevancia de la contabilidad de gestión depende en gran medida del contexto: cualquier herramienta, práctica o enfoque único no se adapta necesariamente a todas las organizaciones.

Para ilustrar la diversidad, a continuación se analizan algunas de las herramientas y prácticas de contabilidad de gestión y control de la sostenibilidad más comunes y conocidas. Al igual que muchos de los aspectos tratados en este libro, no nos es posible abarcarlos todos, ni siquiera ofrecer un examen exhaustivo de los que incluimos. Cada una de ellas podría llenar el contenido de un libro en sí mismo. Nuestro propósito, por lo tanto, es presentar algunos de los diversos tipos que existen y sobre los que reflexionamos más a fondo en las siguientes secciones del capítulo. Además, volveremos a hablar de algunos de ellos en la parte C, donde profundizamos en varios ámbitos clave de la sostenibilidad, como la biodiversidad, el agua y los derechos humanos, para analizar cómo estas herramientas, prácticas y consideraciones son relevantes en esos temas concretos.

4.3.1 Contabilidad de costos del flujo de materiales

La contabilidad de los costes del flujo de materiales (MFCA) es una de las formas de contabilidad de la gestión medioambiental más utilizadas. Utilizada principalmente en las industrias manufactureras basadas en procesos, la MFCA pretende ayudar a las organizaciones a reducir su impacto ambiental y mejorar la eficiencia ambiental. Para ello, se centra en el seguimiento y la cuantificación de los flujos y las existencias de materiales dentro de los procesos. Estos flujos y existencias de materiales son diferentes para cada organización, pero en general incluyen materias primas, energía y agua, así como diversas formas de residuos y desechos. Un examen sistemático de estos flujos y existencias de materiales permite a los gestores identificar posibles ineficiencias, así como importantes fuentes de residuos. Además de los volúmenes cuantificados de los flujos de materiales, la MFCA también incluye los costes asociados, como los derivados del abastecimiento, la producción y la logística de los materiales que finalmente se eliminan como residuos. Centrarse no sólo en los volúmenes físicos, sino también en los costos puede ser importante, ya que en los procesos complicados pueden quedar ocultos costos sustanciales en las cifras agregadas. La elaboración de información de costos más detallada proporcionará a los gestores más detalles sobre los procesos y puede resultar útil, por ejemplo, cuando se trate de entender qué flujos de materiales o partes del proceso podrían mejorarse de forma costo-eficiente.

El MFCA puede ser una herramienta útil para los responsables de la toma de decisiones de las organizaciones que buscan reducir los efectos negativos de los procesos sobre el medio ambiente y, al mismo tiempo, obtener posibles beneficios financieros gracias a la mejora de la eficiencia. Un punto de partida para las organizaciones sería la norma ISO 14051, que describe la terminología, los principios, los elementos clave y la aplicación de un marco de contabilidad de costes del flujo de materiales. Dado que el MFCA también ayuda a comprender los flujos de materiales que entran, pasan y salen de la organización, también tiene el potencial de ayudar a una organización a realizar la transición hacia un modelo empresarial más circular (véase el capítulo 2).

4.3.2 Evaluación del ciclo de vida

La evaluación del ciclo de vida (ECV) es una herramienta similar a la MFCA, ya que trata de evaluar los impactos de un producto, proceso o servicio. Una diferencia clave con la MFCA es que no se centra necesariamente en el costo, aunque la reducción de costos puede ser un resultado de una ECV.

Aunque existen varias metodologías, en términos generales la ECV intenta registrar y evaluar las entradas y salidas ambientales de un producto, proceso o servicio, así como comprender los impactos asociados al ciclo de vida. Para ello, primero hay que identificar el ciclo de vida (a veces denominado "de la cuna a la tumba") de un determinado producto, proceso o servicio. Es decir, un producto, proceso o servicio se desglosa en sus distintas etapas, desde la extracción de la materia prima hasta la fabricación, distribución, uso y eliminación. Este ciclo de vida permite al responsable de la toma de decisiones comprender los insumos y los impactos en cada etapa del ciclo de vida con el objetivo de proporcionar la información

necesaria para tomar decisiones informadas. Pensemos, por ejemplo, en una camiseta estándar de algodón. Una ECV exhaustiva nos ayudará a comprender los impactos ambientales asociados a las diferentes etapas de su ciclo de vida, como el cultivo del algodón, la producción de hilos y tejidos, la costura de la camiseta en una fábrica, el transporte de las materias primas y los productos acabados, la venta en la calle o por Internet, el lavado de la camiseta por parte del usuario, así como la eliminación final de la camiseta. Además de ayudar a comparar alternativas, como por ejemplo si sería más beneficioso desde el punto de vista medioambiental utilizar algodón virgen, tejidos modernos a base de madera o poliéster sintético como material principal, una ECV puede ayudar a identificar los puntos calientes de la sostenibilidad, es decir, las etapas más significativas o arriesgadas del ciclo de vida. Esta información podría utilizarse para dirigir la atención a aquellas etapas en las que hay más beneficios potenciales para la sostenibilidad.

La ECV ha demostrado ser un enfoque relativamente popular entre las organizaciones, en particular las grandes empresas. Si se examinan algunas prácticas y ejemplos organizativos relacionados con la contabilidad y la rendición de cuentas en materia de sostenibilidad, es probable que se vean ejemplos de ECV. Una empresa que utiliza la ECV para comprender sus productos y su impacto en el medio ambiente es Unilever.

Enfoque en la práctica: Unilever y la ECV

Unilever, una empresa multinacional de bienes de consumo, utiliza la ECV de varias maneras, incluyendo el diseño de nuevos productos, las evaluaciones de productos y líneas de productos existentes y el desarrollo de la ciencia y las metodologías (véase Unilever, 2020).

En cuanto al diseño de productos, Unilever destaca cómo la ECV les ha ayudado a analizar los perfiles medioambientales de los productos existentes y potenciales. Estos conocimientos se incorporan a los procesos de desarrollo de productos. Esto es significativo, ya que una parte sustancial de los impactos ambientales de cualquier producto se establece esencialmente durante las etapas de innovación, planificación y diseño, que dictan muchas de las características de la producción y el uso posteriores. Un ejemplo sería el proyecto de Unilever de rediseñar las botellas de plástico para permitir el uso de plástico reciclado, con lo que se espera reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y la necesidad de materias primas vírgenes.

Además de utilizar la información de la ECV para evaluar y reducir el impacto medioambiental de sus productos y la producción en toda su cadena de suministro, Unilever reconoce que los análisis de la ECV deben desarrollarse y perfeccionarse continuamente. Por ello, la empresa colabora con otras organizaciones, científicos y responsables políticos en iniciativas destinadas a mejorar los conocimientos en los que se basan las valoraciones de la ECV. La Iniciativa del Ciclo de Vida, auspiciada por el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), es un ejemplo de ello. La Iniciativa del Ciclo de Vida se dirige a los responsables de la toma de decisiones, tanto públicos como privados, y pretende ofrecer un foro de base científica para mejorar el conocimiento creíble y el uso de las herramientas y metodologías de evaluación del ciclo de vida.

De nuevo, al igual que la MCFA, es probable que una ECV sea útil para apoyar un modelo de economía circular. Sin embargo, preparar una ECV completa de un producto no siempre es un ejercicio sencillo, especialmente cuando el producto implica varios niveles de proveedores, minoristas y usuarios. Por lo tanto, es poco probable que una organización disponga de los recursos necesarios para preparar una ECV para toda su gama de productos. No obstante, como una ECV tiene en cuenta los insumos y los impactos a lo largo del ciclo de vida y, por lo tanto, suele implicar a múltiples entidades, además de requerir la comprensión de los insumos y los impactos que están fuera del control de las propias entidades, dicha preparación no sólo aportará a una organización conocimientos sobre el perfil medioambiental de los productos, sino que también ayudará a considerar las diversas rendiciones de cuentas que conllevan estas complejas cadenas de valor.

4.3.3 Retorno social de la inversión

El retorno social de la inversión (SROI) es un método contable utilizado para evaluar la gama de impactos que tiene una inversión. A diferencia de otros métodos de cálculo del rendimiento, el SROI se interesa por calcular el valor social de una inversión más allá del rendimiento financiero. En términos sencillos, el SROI trata de identificar los diferentes tipos de resultados sociales, medioambientales y económicos que tiene una actividad, darles un valor monetario y, a continuación, mostrar los resultados como una relación entre los resultados generados y la inversión original. El enfoque SROI se ha hecho cada vez más popular en la sociedad actual, que busca medir y evaluar los resultados más allá de los indicadores financieros.

El SROI se ha utilizado en varios campos. Muchas ONG y organizaciones sin ánimo de lucro, por ejemplo, han aplicado el SROI para tratar de averiguar la eficacia de sus actividades en la creación de valor para la sociedad. Tomemos como ejemplo la UEFA, el principal organismo que administra el fútbol europeo, que ha encargado estudios sobre el valor social de las actividades futbolísticas en varios países y regiones (para un ejemplo de Escocia, véase SSFA/UEFA, 2018). De nuevo, el punto principal con un estudio de este tipo es destacar el valor de una actividad concreta, que se extiende más allá de los meros resultados financieros. El SROI también se ha aplicado en la evaluación de alternativas de políticas públicas y, por lo tanto, en proporcionar a los responsables políticos más información para tomar decisiones políticas. Asimismo, dentro de la comunidad inversora, los inversores y las empresas que exploran el potencial de la inversión de impacto han tratado de utilizar el SROI, y también lo han aplicado las empresas sociales que pretenden lograr resultados tanto financieros como sociales. En este caso, el SROI podría utilizarse para evaluar los beneficios de algunas opciones de inversión o modos de funcionamiento, que quizás no serían justificables si se decidieran únicamente en base a criterios financieros.

A pesar de su popularidad, el SROI también ha recibido bastantes críticas. El método se basa en la idea de monetizar diferentes tipos de resultados, lo que se sabe que plantea retos y riesgos que conducen a cifras artificiales, como veremos más adelante. Además, antes de convertirlos en unidades monetarias, es necesario identificar estos resultados, lo que también puede ser objeto de debate. Como resultado final, el SROI produce cifras exactas que, a primera vista, parecen ser muy precisas y detalladas (véase el apartado "Pausa para

reflexionar" para un debate pertinente). La cuestión, sin embargo, es si los supuestos subyacentes y las opciones metodológicas se comunican junto con los resultados.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Términos como impacto social e inversión de impacto son frases comunes cuando se habla de los logros y resultados de las organizaciones y de diversas iniciativas y proyectos organizativos. Pero, ¿qué significa impacto? ¿Y por qué es relevante en los debates sobre la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad?

En primer lugar, para entender el impacto, conviene reconocer las diferencias entre insumos, productos, resultados e impactos. Todos ellos aportan conocimientos diferentes sobre una actividad o un producto.

- Los *insumos* se refieren a los recursos utilizados para hacer algo, como el dinero, la mano de obra o los recursos físicos.
- Los *productos* describen las consecuencias directas del uso de los insumos, como el número de sesiones de formación o el número de personas que han asistido a ellas.
- Los *resultados* van un paso más allá y tratan de captar los cambios que se produjeron debido a los productos. En el caso de las sesiones de formación, esto podría referirse, por ejemplo, a cuántos participantes cambiaron su forma de trabajar o hacer algo.
- El *impacto*, el más complicado, se refiere a los cambios a un nivel más amplio, como la mejora de la calidad de vida de los individuos o, a menor escala, el bienestar en el trabajo.

El punto clave aquí es que debemos prestar atención a lo que se mide y se ofrece para describir los resultados deseados de una actividad o un proyecto. Por ejemplo, mientras que las cifras basadas en los insumos se utilizan a veces para describir el volumen de una actividad, por ejemplo, presentando la cantidad de dinero utilizada para las inversiones medioambientales en un año determinado, tales métricas basadas en los recursos nos dicen poco acerca de si se logró algo o no.

En el otro extremo del espectro, evaluar el impacto real de algo es un gran desafío. En principio, para medir el impacto habría que poder demostrar que algunos cambios se han producido exactamente gracias a una actividad concreta y no por otra razón. Aun así, los retos inherentes a las evaluaciones de los resultados o el impacto no deben considerarse una razón para evitar examinarlos. Quedarse en el nivel de los insumos o los productos puede ser más fácil a corto plazo, pero probablemente la toma de decisiones se basará en información de menor calidad y menos relevante, lo que posteriormente puede tener consecuencias adversas tanto para la organización como para sus grupos de interés.

Una vez más, una reflexión clave aquí es la necesidad de evaluar críticamente la información que se produce y comunica a través de los sistemas de contabilidad y control de gestión y reflexionar sobre su utilidad y sus límites.

Sin embargo, una vez destacadas las diferencias entre estos conceptos, tal vez convenga hacer una advertencia. Por ejemplo, el término "impacto" se utiliza habitualmente en un sentido más general para referirse a los diversos tipos de efectos que una organización tiene sobre sus grupos de interés y el medio ambiente. Este es el caso también en este libro de texto cuando nos referimos a la distinción entre impactos y dependencias.

4.3.4 Evaluación de la inversión sostenible

Sin embargo, la inclusión de consideraciones de sostenibilidad en las decisiones de contabilidad de gestión no requiere necesariamente el uso de ninguna herramienta específica. Lo que importa es cómo se recopila la información relativa a una decisión concreta, qué dimensiones se tienen en cuenta y cómo se evalúan unas en relación con otras. Un ejemplo de ello es la incorporación de las consideraciones de sostenibilidad en las evaluaciones de las inversiones de capital (véase una guía útil en A4S CFO Leadership Network, 2019).

Para muchas organizaciones, las evaluaciones de las inversiones se encuentran entre las decisiones más duraderas y consecuentes, ya que afectarán a las actividades de la organización durante años, si no décadas. Pensemos, por ejemplo, en inversiones de gran alcance como una nueva central eléctrica de carbón o la creación de una nueva gran refinería de petróleo. Mientras que durante mucho tiempo estas decisiones de inversión se guiaban casi exclusivamente por factores financieros, las consideraciones de sostenibilidad pueden alterar sustancialmente la lógica, y por tanto los resultados, de tales decisiones. Puede que no sea posible incluir todos los elementos en un modelo de flujo de caja descontado, pero a la hora de hacer valoraciones se pueden tener en cuenta otros tipos de información, que potencialmente también pueden traspasar los límites de la organización.

Es importante tener en cuenta que la integración de la sostenibilidad en las evaluaciones de los gastos de capital requiere algo más que añadir nuevas cifras a la mezcla. Las consideraciones de sostenibilidad obligan a los responsables de la toma de decisiones de la organización a reevaluar cómo se identifican, evalúan y consideran las diferentes dimensiones de la sostenibilidad y, posteriormente, cómo se establecen los criterios de toma de decisiones en una situación en la que toda la información relevante puede no presentarse de forma similar. Es posible que haya que aplicar un análisis multicriterio, umbrales mínimos y tasas de referencia específicas para diversos aspectos, ya que es probable que la simple agregación de toda la información no sea factible. En última instancia, las organizaciones también deben reconocer que la realización de estas evaluaciones de inversión con sostenibilidad integrada puede requerir un aprendizaje constante, así como personas con diferentes tipos de experiencia y conocimientos. Por lo tanto, puede valer la pena reconsiderar las prácticas de gobernanza de tales proyectos, y también considerar la inclusión de equipos interfuncionales en su desarrollo, evaluación y gestión.

4.3.5 Indicadores clave de desempeño (ICD)

Para que la información influya en la toma de decisiones de la organización, debe integrarse en los procesos de evaluación del desempeño y de fijación de objetivos de actuación. Un mecanismo para ello es integrar la sostenibilidad en los indicadores clave de desempeño (ICD). Dado que los ICD pueden tener una gran influencia en la cultura de la organización, son un importante elemento de control de la gestión.

Los ICD hacen referencia a unos valores medibles que nos dicen cómo se comporta una organización con respecto a unos objetivos concretos, o indicadores, fijados de antemano. Los ICD se utilizan en todas las jerarquías de la organización, y van desde las mediciones diarias relativas al rendimiento operativo de pequeñas unidades, como las cantidades de residuos reciclados y mezclados en una instalación concreta, hasta los ICD estratégicos orientados a evaluar el rendimiento de toda la organización con respecto a los objetivos a largo plazo, como las emisiones totales de gases de efecto invernadero de una empresa multinacional. En otras palabras, los ICD son una forma habitual en las organizaciones de evaluar cómo se están alcanzando los objetivos en múltiples niveles.

No hay una única forma correcta de que una organización establezca sus ICD. Al igual que ocurre con los ICD tradicionales centrados en el desempeño financiero, las mismas métricas no pueden aplicarse directamente a todas las personas, unidades u organizaciones. Al mismo tiempo, está bien establecido que las métricas como los ICD afectan al comportamiento de los individuos y los grupos. Por ejemplo, podemos esforzarnos más para lograr un mayor rendimiento en un determinado ICD, sobre todo cuando se establecen incentivos para tales logros. Los ICD pueden ser eficaces para dirigir una organización en una dirección determinada y, por tanto, ofrecen la oportunidad de integrar las consideraciones de sostenibilidad en la toma de decisiones en múltiples niveles organizativos. Sin embargo, centrarse únicamente en el desempeño no es necesariamente suficiente, por lo que también hay que tener en cuenta otros tipos de controles, como los controles de planificación relativos a los presupuestos, los objetivos y los recursos, así como los controles administrativos consistentes en las estructuras y las políticas organizativas.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE LA SOSTENIBILIDAD Y EL CAMBIO ORGANIZATIVO

Las cuestiones relativas al cambio organizativo interesan desde hace tiempo a los estudiosos de la gestión y la contabilidad. ¿Por qué cambian las organizaciones? ¿Qué tipos de procesos estimulan u obstaculizan el cambio? ¿Qué papel desempeñan la información y los sistemas contables en el cambio organizativo? ¿Cómo pueden los directivos influir en el cambio cuando quieren hacer avanzar a la organización en una dirección determinada?

Massimo Contrafatto y John Burns tratan de aportar algunas ideas sobre estas cuestiones en su estudio basado en un examen longitudinal de una organización multinacional italiana. Más concretamente, analizan cómo y por qué evolucionaron las prácticas de contabilidad e información social y medioambiental en esta organización, y qué tipo de efectos organizativos tuvo esa evolución.

Una observación significativa presentada por Contrafatto y Burns se refiere al papel institucionalizado que tenía la búsqueda de beneficios en esta organización en particular. Aunque se implantaron nuevas prácticas de contabilidad e información sobre sostenibilidad, los supuestos dominantes sobre el éxito económico y la necesidad de acumular beneficios limitaron el alcance de la difusión de las preocupaciones sobre sostenibilidad en la organización. Contrafatto y Burns destacan que la contabilidad de gestión puede desempeñar un papel importante en lo que respecta a la recepción de la sostenibilidad en general, y de las prácticas de contabilidad de gestión de la sostenibilidad en particular, en un contexto organizativo. Al mismo tiempo, advierten a quienes son muy

optimistas en cuanto a la capacidad de las herramientas de contabilidad de gestión de la sostenibilidad para provocar cambios importantes en las organizaciones, ya que tanto las estructuras institucionales subyacentes como las suposiciones institucionalizadas (como la presunción de que una organización necesita dar prioridad a los beneficios) y las creencias pueden seguir siendo fuertes y resistentes a los cambios que desafían la forma en que se han hecho las cosas habitualmente.

Este estudio nos anima a ser conscientes de que no debemos creer simplemente que el hecho de que existan y se utilicen herramientas y prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad resolverá automáticamente los problemas de sostenibilidad a los que se enfrentan las organizaciones. Debemos considerar si las herramientas y prácticas son suficientes para abordar los retos, así como otros aspectos que afectan a la forma en que se aplican y al efecto que tienen. Además, el estudio también muestra la relevancia que tanto la cultura organizativa como la actitud y la conciencia de los individuos pueden tener para integrar la sostenibilidad en una organización.

Contrafatto, M. and Burns, J. (2013). Social and Environmental Accounting, Organisational Change and Management Accounting: A Processual View. Management Accounting Research, 24, 349–365.

La sostenibilidad es compleja, con diversas interconexiones entre los aspectos sociales, económicos y medioambientales, lo que dificulta el establecimiento de ICD adecuados para una organización, unidad o individuo. Hay que subrayar que, aunque cierta información sobre sostenibilidad esté disponible o sea fácil de recopilar, no es necesariamente útil para la toma de decisiones. Pensemos, por ejemplo, en la concienciación medioambiental de una organización. Si se establece un ICD para medir el número de personas que asisten a un evento de formación, la unidad responsable de la formación tiene un incentivo para organizar múltiples eventos de formación. Sin embargo, un ICD de este tipo nos dice poco sobre si la formación ha dado lugar a una mayor concienciación medioambiental.

4.3.6 Contabilidad de costos

Nuestro último ejemplo, la contabilidad y la asignación de costos, nos lleva al corazón mismo de las prácticas convencionales de contabilidad de gestión. La asignación de costos se refiere a la forma en que se distribuyen dentro de la organización los diversos costos causados por las actividades de la misma. Pueden asignarse, por ejemplo, a proyectos, procesos o productos. Desde el punto de vista de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, la asignación de costos nos proporciona un ejemplo ilustrativo de cómo se interrelacionan la contabilidad de gestión y las consideraciones de sostenibilidad.

Tomemos un ejemplo sencillo de los costos de los residuos en una instalación de fabricación para ayudar a ilustrar. La forma de asignar los residuos tiene implicaciones y, como hemos señalado, hay flexibilidad en este aspecto. ¿Se agrupan todos los costos de los residuos en conjuntos de costos genéricos que se asignan a todos los procesos y/o productos? ¿O existen sistemas que permiten identificar y registrar los procesos y/o productos que realmente causan residuos específicos y, por tanto, los costos de los residuos? Si bien lo primero suele ser más

sencillo y fácil, es poco probable que dé lugar a una información que permita tomar las mejores decisiones relacionadas con la sostenibilidad. Por ejemplo, un sistema de contabilidad de gestión que agrupe todos los costos de los residuos en conjuntos de costos genéricos podría llevar a que los procesos y productos más limpios terminen pareciendo más caros, ya que los costos de los residuos que se les asignan se derivan de operaciones más amplias. Además, es probable que los procesos y productos que generan más residuos y costos relacionados con ellos acaben pareciendo más baratos y, por tanto, más beneficiosos para la organización (véase Schaltegger y Burritt, 2000). Un seguimiento más detallado de los costos sociales, ambientales y económicos puede permitir a la organización disminuir tanto los costos financieros como los impactos de sostenibilidad de sus actividades, pero es obviamente más complejo. En esta tarea, pueden resultar útiles herramientas específicas como el MFCA y la ECV comentados anteriormente.

Como se puede ver, la asignación de costos puede tener importantes implicaciones en la forma en que los responsables de la toma de decisiones de la organización evalúan las diferentes situaciones, en cómo se ven los distintos proyectos, procesos y productos cuando se comparan entre sí, y en qué tipos de decisiones son apoyadas e incentivadas por la información de la contabilidad de gestión. Esto pone de relieve la gama de información y prácticas contables que es pertinente tener en cuenta cuando los gestores y ejecutivos de las empresas tratan de integrar las consideraciones de sostenibilidad en su toma de decisiones.

4.3.7 Resumen de herramientas y prácticas

Hemos presentado una breve introducción a una serie de herramientas y aplicaciones que las organizaciones pueden utilizar para introducir elementos de sostenibilidad en su toma de decisiones. La lista podría ampliarse fácilmente con una serie de otras herramientas y prácticas como las huellas ecológicas, los cuadros de mando de sostenibilidad y la contabilidad de la gestión del agua.

Algunos de los enfoques pueden parecer bastante alejados de lo que habitualmente se considera "contabilidad". Por ejemplo, podría considerar que, en lugar de la contabilidad, una ECV correspondería a la experiencia de un científico medioambiental. Si se siente así, vale la pena recordar que, en lugar de ser algo estable, la contabilidad siempre ha sido un oficio, un arte y una profesión en evolución. Como señaló acertadamente Peter Miller (1998), las prácticas que actualmente se perciben como el núcleo de la contabilidad suelen haber sido consideradas en algún momento del pasado como periféricas, y las prácticas que actualmente se consideran periféricas y de relevancia limitada para la contabilidad incluirán las que formen el núcleo de la contabilidad en el futuro. Muchos elementos de la sostenibilidad, como la contabilidad del carbono, que comenzó en la periferia de la contabilidad y ahora es una parte fundamental de las prácticas contables de muchas organizaciones, ilustran claramente la pertinencia de la observación de Miller.

4.4 Contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad: Consideraciones clave

Las prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad deben mejorar la capacidad de los gestores de la organización para comprender y tomar decisiones informadas sobre el impacto de sus decisiones en la sostenibilidad, así como para entender cómo la organización y sus actividades dependen de diversos aspectos de la sostenibilidad. Aunque estas consideraciones pueden complicar los sistemas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad en comparación con otras formas más convencionales que se ocupan principalmente de los costos financieros, no deben considerarse una carga. Proporcionar una mejor información a los responsables de la toma de decisiones, tener en cuenta lo que es importante para los distintos grupos de interés de la organización y, en última instancia, orientar la organización hacia prácticas más sostenibles, debe considerarse a la luz del desempeño general de la organización. Considerado de otra manera, no incluir las consideraciones de sostenibilidad en la toma de decisiones de la organización puede poner en riesgo su desempeño a corto plazo y su supervivencia a largo plazo. Además, desde la perspectiva de la rendición de cuentas que se adopta en este libro, las herramientas y prácticas de contabilidad y control de la gestión, como las presentadas anteriormente, deberían permitir a los responsables de la toma de decisiones de la organización comprender y cumplir con sus rendiciones de cuentas ante las distintas grupos de interés.

Aquí identificamos y discutimos algunas de las opciones clave a las que hay que prestar atención, tanto si se trata de desarrollar y aplicar la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad en una organización, como si se trata de interpretar la información ya producida.

4.4.1 El nivel de análisis: ¿Cuál es la entidad que se mide?

Una de las primeras cuestiones que hay que plantearse en relación con la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad se refiere a la entidad y al nivel en el que conviene considerar la entidad y sus operaciones. ¿El objeto de análisis es una organización, una unidad de negocio, un proceso o un producto? Tomemos los ejemplos anteriores. Muchas de las herramientas analizadas (por ejemplo, MCFA, ECV e ICD) pueden aplicarse a varios niveles, desde productos individuales hasta organizaciones enteras, por lo que es importante considerar cuál es el nivel de análisis más apropiado y útil (véase el cuadro 4.1).

TABLE 4.1 Niveles de medición

Nivel	Ejemplo	Importancia
Organización (es decir, considerar la organización como un todo)	Sistema de seguimiento del uso energético de la organización	Permite la toma de decisiones en toda la organización cuando es necesario
Centro de producción	Sistema que estudia el uso y el vertido de agua en los distintos centros de producción	Puede utilizarse para comparar el desempeño de diferentes instalaciones y, posteriormente, utilizar esta información para encontrar

		puntos de referencia internos y mejorar el rendimiento de los centros con peor desempeño
Proceso	Medir los residuos generados en los distintos procesos de producción	Puede utilizarse para considerar métodos de producción alternativos o para tratar de entender qué procesos dependen más de la disponibilidad de determinados recursos naturales o servicios de los ecosistemas
Producto	Huella de carbono o medioambiental de un producto concreto	Puede ser necesario para cumplir los requisitos reglamentarios o legislativos, para obtener la certificación medioambiental o si la organización desea añadir credibilidad a su comercialización del producto como "respetuoso con el medio ambiente"

Aunque algunos sistemas o herramientas de contabilidad de la gestión de la sostenibilidad pueden utilizarse para obtener información en estos distintos niveles, no siempre es así. También hay otros factores que requieren consideración. Por ello, a la hora de diseñar, implantar y evaluar las prácticas de contabilidad de gestión de la sostenibilidad y de control, es esencial tener en cuenta el nivel de análisis.

4.4.2 El alcance del análisis: ¿Cuáles son los límites?

Con el alcance del análisis nos referimos a la amplitud con la que se intenta captar los impactos de la sostenibilidad relacionados con el nivel que se está evaluando. ¿Nos limitamos a los límites de nuestra propia organización o a lo que ocurre en una instalación concreta? ¿O intentamos evaluar y comprender la situación a lo largo de un ciclo de vida más amplio de un producto o un proceso, tal vez cruzando los límites de la organización y fuera del control directo de una sola organización? Esto último, como se ha ilustrado anteriormente con la herramienta de ECV, es claramente más difícil, pero podría decirse que es necesario si se opera dentro de un modelo de economía circular (véase el capítulo 2) o si se intenta garantizar que los impactos y dependencias multidimensionales de sostenibilidad más amplios se consideren adecuadamente.

La elección del alcance es relevante para la evaluación y las implicaciones y resultados de la misma. Tomemos el ejemplo de una barra de chocolate. ¿Consideramos los impactos medioambientales que tienen lugar en la cadena de suministro, como la posible deforestación y la pérdida de biodiversidad que se producen debido al cultivo intensivo del cacao? ¿Evaluamos los riesgos relacionados con el trabajo infantil y los derechos humanos? En la mayoría de los casos, la empresa que produce las tabletas de chocolate no gestiona la

explotación del cacao ni la fábrica de azúcar, por lo que se cruzan los límites de la organización. Al mismo tiempo, si la evaluación no incluye estos aspectos, una evaluación del ciclo de vida o una huella de carbono de un producto de este tipo no tendría sentido, ya que habría dejado fuera la mayor parte de los impactos y dependencias de la sostenibilidad. Además de los propios resultados, la forma de establecer y considerar los límites tiene implicaciones para la rendición de cuentas de la organización. Si se representa que algo queda fuera de una evaluación, también puede parecer que la organización no tiene ninguna rendición de cuentas sobre esas cuestiones, ni la capacidad de controlarlas o influir en ellas. Pero si tomamos el ejemplo de la tableta de chocolate, muchos en la sociedad argumentarían que el productor sí tiene responsabilidad y las correspondientes obligaciones de rendir cuentas sobre los impactos ambientales de la cadena de suministro. Le invitamos a que se tome un momento para considerar estas controversias de la cadena de suministro en la siguiente "Pausa para reflexionar".

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Quizá merezca la pena detenerse en este punto para considerar otras controversias sobre la evaluación del ciclo de vida.

Las decisiones tomadas en relación con el alcance de una evaluación no sólo pueden tener implicaciones sustanciales para los resultados, sino que también conducen a situaciones en las que se hacen comparaciones entre manzanas y naranjas. Es decir, si la evaluación de dos productos o procesos se ha elaborado con un alcance diferente o utilizando supuestos distintos, cualquier comparación entre ellos puede carecer de todo sentido.

Sin embargo, este tipo de situaciones aparecen regularmente en los medios de comunicación. A veces pueden deberse a puros malentendidos, como cuando alguien se limita a poner dos evaluaciones una al lado de la otra sin conocer los supuestos subyacentes ni comprender su relevancia. En otras ocasiones, estas comparaciones se utilizan para conseguir los resultados deseados, como hacer que un determinado producto o proceso parezca más sostenible que su alternativa.

Un ejemplo sería el debate sobre la sostenibilidad relativa de los coches eléctricos frente a los de gasolina. En este caso, los resultados de una evaluación pueden ser sustancialmente diferentes en función de cómo se consideren las baterías de un coche eléctrico y hasta dónde se llegue en las fases previas y posteriores. Además del alcance, los resultados variarán en función de las suposiciones que se hagan sobre la durabilidad de los coches o sus piezas, incluidas las baterías.

El mensaje principal sería que cualquier comparación debería incluir información sobre las opciones y los supuestos subyacentes utilizados en la evaluación y, además, que cualquiera que utilice dichas comparaciones debería examinarlas antes de sacar conclusiones precipitadas. También debemos estar abiertos a los resultados que puedan parecer contrarios a la intuición en un primer momento. Por ejemplo, aunque las bolsas de algodón se consideran desde hace tiempo una alternativa superior a las de plástico, el asunto puede complicarse. Muchos estudios han señalado el alto impacto medioambiental que tiene la producción de algodón, y también hay que tener en cuenta cuántas veces se utiliza la alternativa de algodón.

Tómese un momento para reflexionar sobre los casos en los que ha visto este tipo de comparaciones entre organizaciones, productos o servicios. ¿Se ha parado a pensar en cómo se han hecho las evaluaciones y, por tanto, las comparaciones? Como demuestran

estos ejemplos, es importante que nos tomemos el tiempo de evaluar críticamente tales afirmaciones si queremos tomar decisiones con conocimiento de causa.

4.4.3 La materialidad: ¿Qué cuestiones deben evaluarse y centrarse en ellas?

La sostenibilidad incluye un amplio abanico de cuestiones, por lo que es difícil, si no imposible, que una evaluación lo incluya todo. Los responsables de la toma de decisiones y los grupos de interés de la organización deben decidir qué cuestiones son importantes, qué cuestiones son materiales. La materialidad, tal y como se ha comentado en el capítulo 3, se refiere a las consideraciones sobre la relevancia de un tema de sostenibilidad concreto para una organización y sus grupos de interés.

Al igual que en otras áreas de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, las consideraciones de materialidad son importantes en el área de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad. Es importante centrar los esfuerzos en la identificación de las cuestiones más importantes, las que probablemente tengan mayor relevancia para la organización y sus grupos de interés y para las decisiones que se tomen. Dado el enfoque interno de la información que se produce, las opiniones de los grupos de interés internos suelen tener prioridad en los debates sobre la materialidad de la información de la contabilidad de gestión. Sin embargo, no hay que ignorar las opiniones de los grupos de interés externos. Los puntos de vista de los grupos de interés externos pueden ser extremadamente útiles para identificar los aspectos relevantes en los que centrarse, permitiendo a las organizaciones comprender el contexto externo, incluyendo cualquier cambio en los puntos de vista de la sociedad. Un ejemplo es la creciente preocupación de la sociedad por los residuos plásticos en los últimos años. Si una organización produjera residuos de plástico, ser consciente de las cuestiones materiales de los grupos de interés externas podría ayudar a informar y dirigir la información contable de la gestión a los asuntos pertinentes.

Cuando se considera la materialidad para la toma de decisiones internas, también es importante tener en cuenta tanto los impactos como las dependencias. Esto puede dar lugar a cuestiones materiales muy diferentes. Por ejemplo, una organización puede depender en gran medida de la disponibilidad de recursos hídricos, mientras que sus impactos pueden ser principalmente en el ámbito de la justicia social y los derechos humanos. Por último, al considerar la materialidad, es importante tener en cuenta otro concepto clave tratado en el capítulo 3, las externalidades.

4.4.4 El papel de las externalidades

Las externalidades, tal y como se definen e introducen en el capítulo 3, son los costos y beneficios derivados de los impactos de las actividades que no son asumidos por la organización. Las externalidades existen en diferentes niveles y escalas, y el impacto de su (no) consideración varía significativamente.

Entonces, ¿cómo se relacionan las externalidades con la contabilidad de gestión y, más concretamente, con la contabilidad de gestión de la sostenibilidad? Tomemos el ejemplo introducido en el capítulo 3, las emisiones de CO₂, y considerémoslo específicamente desde la perspectiva de la contabilidad de gestión. Aunque sea difícil de imaginar ahora, durante mucho tiempo las organizaciones no necesitaron considerar la cantidad de emisiones de CO₂ que causaban sus procesos de fabricación. Pero a medida que la ciencia que subyace al cambio climático se ha ido consolidando y los costos asociados se han ido comprendiendo mejor, la situación es ahora sustancialmente diferente. Los gobiernos y las comunidades buscan formas de reducir los niveles de CO₂, y se han establecido mecanismos como el comercio de carbono y el impuesto sobre el carbono. Desde la perspectiva de la contabilidad de gestión, esto se relaciona con la posibilidad de internalizar una externalidad y el efecto que esto tiene en la toma de decisiones. Cuando el CO₂ no se consideraba relevante para las operaciones de una organización (o podía externalizarse), no se tenía en cuenta en ningún cálculo de la contabilidad de gestión. La información de la contabilidad de gestión podría haber mostrado que era beneficioso para una organización seguir con las altas emisiones de CO₂, ya que atajarlas sólo habría causado costos adicionales. Sin embargo, cuando se tiene en cuenta el clima, y cuando las emisiones de CO₂ se internalizan (por ejemplo, se les pone un precio) a través de, por ejemplo, un mercado de carbono, un impuesto sobre el carbono o un mecanismo de fijación de precios dentro de la organización, la situación cambia significativamente. La opción de continuar con las altas emisiones de CO₂ se vuelve costosa (el grado depende del mecanismo de fijación de precios), ya que las emisiones de CO₂, antes invisibles, reciben de repente un precio y se incluyen posteriormente en el cálculo de la contabilidad de gestión.

Estos ejemplos en los que las externalidades tienen un precio o un valor monetario, y hay muchos, también empiezan a demostrar por qué algunos creen que la mejor manera de hacer la transición de las organizaciones hacia la sostenibilidad es internalizar las externalidades a través de estos mecanismos de precios y costos. Y quizá sea una forma eficaz de introducir las consideraciones de sostenibilidad en la toma de decisiones. Sin embargo, estos mecanismos de fijación de precios y costos, esencialmente la monetización o financiarización de los impactos de la sostenibilidad, no son ni mucho menos sencillos ni incuestionables, como ha demostrado la investigación sobre la contabilidad de costos completos (véase Antheume y Bebbington, 2021). Por eso también se han considerado otras formas de internalizar las externalidades, como por ejemplo a través de las narrativas. Volveremos a tratar algunos de estos aspectos de las externalidades en la Parte III.

4.4.5 Valoración: ¿Qué parámetros se utilizan, cómo y por qué?

En la contabilidad convencional nos hemos acostumbrado a que una sola unidad, el dinero, domine nuestros cálculos. Esto hace que las cosas sean sencillas. Aunque a veces esta simplicidad puede ocultar las complejidades subyacentes. A la hora de preparar la información sobre la gestión y el control de la sostenibilidad hay que tener en cuenta toda una serie de alternativas y, aunque el dinero puede ser una de ellas, a menudo no es la única, ni siquiera la más útil.

4.4.5.1 Información cualitativa y cuantitativa

A la hora de tomar decisiones, los directivos pueden tener que recurrir a información tanto cualitativa como cuantitativa. Por lo tanto, es útil considerar sus diferencias y algunos de los supuestos que rodean el uso de ambas formas de información dentro de la contabilidad y el control de gestión. Gran parte de este debate se aplica también a la contabilidad de la sostenibilidad y a la rendición de cuentas en general.

La información cualitativa, es decir, la que no incluye números, es útil. De hecho, la información cualitativa es a menudo inevitable a la hora de comunicar diferentes tipos de información en entornos internos. La información narrativa es un ejemplo común de información cualitativa. Sin embargo, para muchos, la información cuantitativa, es decir, la que incluye números, se considera necesaria para un sistema de contabilidad y control de gestión significativo. Algunos incluso consideran que la información cuantitativa es "mejor" que la cualitativa.

Una de las razones es que la información cuantitativa puede agregarse, compararse y presentarse de forma sencilla y fácilmente digerible, por ejemplo. Sin embargo, mientras que las métricas físicas, como las emisiones de CO₂ o las cantidades de agua extraída, pueden medirse con bastante confianza, es sustancialmente más complicado cuando se trata de algunas otras áreas, como los derechos humanos o el bienestar de los empleados. Si bien es posible llegar a una cifra, es razonable preguntarse si es la cifra correcta, o si puede haber una cifra correcta. Para algunos elementos, es posible crear proxies o ratios que permiten presentar las cosas de forma cuantitativa. Sin embargo, estos indicadores no suelen captar todos los aspectos de lo que se está midiendo, por lo que nos encontramos con información problemática o incompleta. Un reto adicional al considerar la naturaleza de la información es que los números parecen exactos y, por tanto, pueden hacer que los responsables de la toma de decisiones tengan una mayor confianza en ellos.

Cuando se trata de información cualitativa y cuantitativa a efectos de la contabilidad y el control de la gestión, y de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad en general, es probable que una combinación de información cualitativa y cuantitativa sea beneficiosa. La clave, sin embargo, es considerar cuál es la más adecuada y los efectos de utilizar las distintas formas de información.

4.4.5.2 Números relativos y absolutos

Del mismo modo, también hay que tener en cuenta consideraciones importantes sobre el uso de números relativos y absolutos en la información de contabilidad y control de la gestión. Las cifras relativas, como la cantidad de energía que se utiliza para producir una tonelada de acero, pueden ser reveladoras, ya que pueden mostrar cómo el rendimiento ha mejorado (o empeorado) relativamente. Al mismo tiempo, la mejora relativa puede ocultar el hecho de que, al mismo tiempo, las cifras absolutas (por ejemplo, la energía total que se utiliza para producir acero) podrían seguir subiendo si la empresa está produciendo más acero.

Por ejemplo, aunque la eficiencia hídrica de una planta de producción en una región árida mejore en términos relativos y demuestre que la empresa es más eficiente en el uso del agua (lo que a veces se denomina ecoeficiencia), es posible que la planta siga utilizando más agua en términos absolutos al haber aumentado su volumen de producción. Por lo tanto, aunque las cifras relativas puedan parecer buenas, la organización tendría en general un mayor impacto en el medio ambiente debido al aumento del uso total del agua. Como demuestran estos ejemplos, basarse únicamente en las cifras relativas puede hacer que la dirección pierda de vista la situación global. Esto no sólo podría tener un impacto negativo en el medio ambiente, sino también exponer a la organización (y a la comunidad) a riesgos, como la escasez de agua en el futuro en nuestro ejemplo anterior. En otras palabras, ser más eficiente en el uso del agua no ayuda necesariamente a la organización a largo plazo si su uso absoluto del agua sigue aumentando y, como resultado, la cuenca de la que depende se seca. Asimismo, dicha eficiencia puede perjudicar a los grupos de interés de la organización, a las comunidades circundantes y al ecosistema, ya que también se verían afectados por la limitada disponibilidad de agua.

4.4.5.3 Información monetaria frente a información física

Como hemos señalado anteriormente en el contexto de las externalidades, el uso de la valoración monetaria, es decir, la monetización, es un enfoque cada vez más popular cuando se trata de integrar la información sobre sostenibilidad en la toma de decisiones de la organización. Hay razones claras para ello. Por ejemplo, aunque es probable que a los ejecutivos de las empresas, a los directivos y a otros responsables de la toma de decisiones les resulte difícil estimar si una determinada cantidad de emisiones de carbono o de dióxido de azufre es mucha o sólo una cantidad insignificante, convertir los impactos y las dependencias de la sostenibilidad en un lenguaje financiero puede ayudar a entenderlos y considerarlos. Nuestro análisis de las emisiones de carbono en el capítulo 9 ofrece más detalles al respecto. Asimismo, la monetización puede ayudar a hacer más comparables las diferentes dimensiones de la sostenibilidad. Dando un paso más, también se puede argumentar que, a menos que las cuestiones de sostenibilidad se conviertan en cifras financieras (es decir, en dinero), seguirán siendo periféricas en cualquier proceso de toma de decisiones de la organización. La razón es que la mayoría de los responsables de la toma de decisiones de las organizaciones están tan acostumbrados a la información monetaria que le dan prioridad sobre otros tipos de información expresada en unidades físicas o en términos cualitativos.

Al mismo tiempo, existen importantes advertencias a la hora de monetizar los impactos y las dependencias de la sostenibilidad, algunas de las cuales ya hemos mencionado de pasada. Desde el punto de vista de la gestión empresarial, conviene subrayar que la monetización no es sencilla y que para muchas cuestiones de sostenibilidad no existen metodologías comunes y generalmente aceptadas o apropiadas. La monetización puede ser un proceso muy costoso y que requiere muchos recursos. Además, la monetización tiene límites, aunque puede que no haya una opinión compartida sobre dónde están esos límites. Considere la posibilidad de tratar de poner un valor monetario a un empleado clave que se agota debido a un gran estrés laboral. Una organización necesita encontrar y formar a un sustituto, para lo que quizás podría estimarse un precio monetario, pero seguiría habiendo otros efectos intangibles a

través de, por ejemplo, cómo se vería afectada la moral de otros empleados del equipo. Además, desde el punto de vista individual, ¿cuál es el valor de perder la capacidad de ser un ciudadano activo durante, por ejemplo, seis meses?

La monetización y la valoración asociada tienen ventajas, pero también incluyen considerables escollos (véase Antheume y Bebbington, 2021). Por ejemplo, la monetización puede crear la suposición de que todos los aspectos sociales, medioambientales y financieros son intercambiables, lo que significaría que cualquier impacto social y medioambiental importante puede ser remediado, y las dependencias entendidas con lo financiero. La monetización también puede significar que los responsables de la toma de decisiones pierdan de vista las zonas prohibidas, que sabemos que existen con frecuencia tanto en el ámbito social como en el medioambiental (véase el debate sobre la sostenibilidad débil y fuerte y el modelo de economía de la rosquilla en el capítulo 2 para un ejemplo relacionado con el rebasamiento medioambiental y las carencias sociales). ¿Cuál es el valor monetario de la pérdida de la vida de una persona en un accidente laboral, de un antiguo patrimonio cultural de los aborígenes situado en un posible emplazamiento minero o del último ecosistema sano de una especie en peligro de extinción? Un ejemplo a menudo citado de este controvertido cálculo es el caso del diseño del Ford Pinto en la década de 1970. Se observó que un diseño defectuoso del depósito de combustible aumentaba sustancialmente los riesgos de incendio en los accidentes de auto, pero Ford decidió no modificar el diseño, ya que un análisis de costo-beneficio que incluía valores monetarios para las lesiones y la pérdida de vidas mostró que sería más barato mantener el diseño y pagar indemnizaciones a las víctimas (van der Kolk, 2019).

La asignación de valores monetarios a los aspectos de la sostenibilidad puede ser muy informativa, pero es necesario abordarla con advertencias y no utilizarla sin prestar atención a la información subyacente. Está claro que esto no es tan sencillo como muchos quisieran, pero qué le vamos a hacer, el ecosistema es complejo y desordenado. A lo largo de los siguientes capítulos se hablará más de la monetización, por ejemplo, de la contabilidad del clima (capítulo 9) y de la contabilidad de la biodiversidad (capítulo 11).

4.4.6 Marco temporal: ¿Qué es un marco temporal útil?

Es necesario subrayar la importancia de considerar diferentes marcos temporales en la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad. Al igual que ocurre con la contabilidad financiera, muchos indicadores de sostenibilidad tienden a producir información rezagada. La atención se centra en lo que ya ha sucedido. Sin embargo, para la toma de decisiones es valioso poder desarrollar indicadores prospectivos, que pueden proporcionar a los responsables de la toma de decisiones información relativa a posibles escenarios y desarrollos. Evidentemente, los indicadores prospectivos no implican que se espere que predigan el futuro y produzcan previsiones exactas, pero pueden mejorar la capacidad de la dirección para evaluar cómo las decisiones que se tomen ahora repercutirán en los distintos elementos de la sostenibilidad en el próximo periodo.

Otro elemento del tiempo incluye la consideración de si la información recogida y presentada se centra más en la información a corto o a largo plazo. Éstas son diferentes y requieren que

los gestores interpreten y tomen decisiones de forma diferente. Es probable que en una organización existan diferencias en cuanto al tipo de información que necesitan los directivos que operan en distintos niveles organizativos para poder integrar la sostenibilidad en su toma de decisiones. Mientras que a nivel operativo las decisiones cotidianas suelen basarse en información a corto plazo y más inmediata, a nivel estratégico los directivos de las empresas suelen necesitar disponer de información más compleja. Dado que los problemas de sostenibilidad evolucionan con rapidez, los responsables de la toma de decisiones de las organizaciones pueden beneficiarse de seguir de cerca las macrotendencias de la sostenibilidad e incorporar esas consideraciones en el análisis de escenarios relativos a la evolución futura. En estos casos, la información prospectiva a largo plazo es esencial.

4.4.7 Resumen de las consideraciones clave

Como debe quedar claro, la calidad de las decisiones tomadas con la ayuda de los sistemas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad depende de la información subyacente. Además de lo anterior, también hay otros aspectos que es útil mencionar aquí. Por ejemplo, la precisión de las mediciones, si la información es completa, si incluye elementos positivos y negativos, etc.

Ninguna organización debería basarse en una sola métrica sin tener en cuenta el contexto y los principios subyacentes. Asimismo, una organización no debe dar por sentado que puede encontrar las herramientas y prácticas más adecuadas limitándose a imitar a otras organizaciones, ya que una práctica diseñada para un contexto podría no proporcionar información relevante en otro. Por lo tanto, al considerar el diseño y el uso de la contabilidad de gestión de la sostenibilidad, toda organización debe prestar atención a una serie de cuestiones, entre las que se encuentran las que hemos comentado. La consideración cuidadosa de estas cuestiones ayuda a que los gestores tengan acceso a una información adecuada a su finalidad.

4.5 Retos y desarrollos futuros

Las prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad se han desarrollado sustancialmente. También se han convertido en algo cada vez más habitual, y muchas grandes organizaciones están demostrando cómo la sostenibilidad puede integrarse como elemento central en la información de gestión. Si bien todo esto es importante y muestra un progreso, todavía hay grandes desafíos que deben ser analizados para garantizar que la información de la contabilidad de gestión de la sostenibilidad contribuya positivamente en la transición hacia una sociedad más sostenible. A continuación exponemos algunos de estos retos.

4.5.1 Garantizar que la contabilidad de la gestión de la sostenibilidad sea fundamental y no periférica

Uno de los retos a largo plazo es garantizar que los complejos y polifacéticos factores de sostenibilidad se integren en la toma de decisiones de la organización. Aunque los conocimientos han aumentado considerablemente, a menudo sigue predominando la

información tradicional de la contabilidad de gestión basada en las finanzas cuando se trata de la información en la que se basan los directivos y a la que dan prioridad a la hora de tomar decisiones. La estructura de los sistemas contables de la organización es relevante. ¿Se incluye la información de la contabilidad de gestión de la sostenibilidad en el núcleo de los sistemas de información de la organización, por ejemplo, en el mismo sistema que la información financiera y en pie de igualdad? ¿O es un sistema complementario? El hecho de que la información sobre sostenibilidad sea complementaria tiende a situar este tipo de conocimiento como periférico y secundario con respecto a la información financiera.

Además, es probable que el tono establecido en la cúpula de la organización también sea importante. Si una organización subraya públicamente la importancia de la sostenibilidad, los altos ejecutivos demuestran tener conocimientos sobre la sostenibilidad y utilizan la información sobre la gestión de la sostenibilidad en la toma de decisiones estratégicas, es probable que esto repercuta en la forma en que los directivos de los niveles inferiores de la jerarquía organizativa abordan estos temas. Por el contrario, si los empleados observan que los altos ejecutivos utilizan la sostenibilidad principalmente para las relaciones públicas, es cada vez más probable que cualquier información contable sobre la gestión de la sostenibilidad permanezca como algo más periférico en toda la organización.

4.5.2 Garantizar la pertinencia de los indicadores utilizados

Una cuestión muy importante en relación con la eficacia de cualquier herramienta y práctica de contabilidad de gestión de la sostenibilidad se refiere a la pertinencia de los indicadores utilizados y al nivel de ambición adoptado.

Bebbington y Thomson (2013) señalaron su decepción por el hecho de que la mayoría de las prácticas de contabilidad de gestión de la sostenibilidad se centran en medidas relativas, como la mejora de la ecoeficiencia, tal y como se ha comentado anteriormente. Este enfoque rara vez cuestiona el modelo de negocio de la organización de manera fundamental, ya que es posible mejorar el rendimiento relativo de la sostenibilidad de prácticamente cualquier actividad. El problema, desde una perspectiva más amplia de la sostenibilidad, como ya se ha comentado, es que esa mejora puede seguir provocando un mayor impacto negativo en la sostenibilidad en términos absolutos. Además, Bebbington y Thomson (2013) señalan que siguen existiendo importantes barreras para que las organizaciones se comprometan con iniciativas que no parecen ser rentables, lo que indica, una vez más, la continua priorización de los resultados financieros. Asimismo, Schaltegger (2018) señala cómo la mayor parte de la contabilidad de gestión medioambiental tiende a centrarse solo en unos pocos aspectos medioambientales seleccionados, y normalmente en los más cercanos a las operaciones empresariales, en lugar de en los aspectos que serían los más importantes desde la perspectiva de la sostenibilidad. Esto significa que, en lugar de centrarse en las cuestiones más importantes desde la perspectiva de los límites ecológicos globales y los límites planetarios, el enfoque se limita a las cuestiones que son importantes para los resultados económicos de la organización.

Esto no quiere decir que la información focalizada no pueda ofrecer señales claras a los directivos y otros responsables de la toma de decisiones para mejorar los resultados de

sostenibilidad de una organización. Sin embargo, es evidente que se necesitan enfoques más ambiciosos. La crisis mundial de sostenibilidad que se manifiesta en los 17 ODS es tan urgente que no basta con jugar con la mera ecoeficiencia. Quemar carbón de forma más ecoeficiente no nos ayuda, ya que si realmente queremos abordar la sostenibilidad y la emergencia climática no deberíamos quemar carbón en absoluto. El truco está en que los indicadores que tienen en cuenta la ecoeficiencia pueden mostrar la primera opción como algo bueno, mientras que un enfoque basado en la ciencia y derivado de los límites planetarios globales exigiría la segunda. A este respecto, puede ser útil tener en cuenta nuestro debate anterior sobre los insumos, los productos, los resultados y los impactos, ya que las distinciones entre estos niveles pueden ayudar a evaluar la información disponible.

4.5.3 Entender por qué las organizaciones aplican (o no) la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad

En muchas organizaciones, sobre todo en las grandes empresas, se pueden considerar prácticas cotidianas diversas herramientas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad. Sin embargo, su uso puede ser esporádico o incluso inexistente cuando nos trasladamos al contexto de las empresas más pequeñas, las ONG u otros tipos de organizaciones. Sin embargo, la integración de la sostenibilidad en la toma de decisiones no tiene por qué depender del tamaño. Aun así, aumentar el número de organizaciones que han integrado la sostenibilidad en su información de gestión es uno de los principales retos (véase Johnson y Schaltegger, 2016; Spence et al., 2012). Para entender por qué algunas organizaciones tardan en adoptar estas prácticas es útil considerar las motivaciones que tienen las organizaciones para comprometerse con ellas. Podemos considerar tanto los impulsores internos como los externos.

Un factor externo clave, es decir, una motivación externa a la organización, puede ser un requisito normativo. A una organización de un sector determinado o de un centro concreto se le puede exigir que registre y controle un elemento de su desempeño medioambiental de forma sistemática. Estos requisitos normativos pueden estar relacionados, por ejemplo, con la concesión de permisos medioambientales, que exigen que la organización entregue un informe periódico a la autoridad sobre determinadas emisiones, vertidos o uso de sustancias. La organización puede incluir este registro obligatorio como elemento de su sistema de información y utilizar los parámetros como indicadores de la eficiencia operativa. Los impulsores externos también pueden estar relacionados con las responsabilidades y la rendición de cuentas a los grupos de interés. Una organización puede comprometerse públicamente a esforzarse por alcanzar la excelencia en algún aspecto de la sostenibilidad y, como tal, decidir utilizar métricas concretas, como los niveles de ruido o los incidentes de seguridad, para supervisar su progreso a lo largo del tiempo y permitirle demostrar que está cumpliendo sus compromisos declarados. Las expectativas de los principales clientes también han demostrado ser fuertes impulsores externos. Los esfuerzos de sostenibilidad de IKEA, la empresa sueca líder en el sector del mueble, por ejemplo, dependen en gran medida de la actuación de todos sus proveedores en cuanto al uso de la energía, el consumo de agua y la adquisición de materias primas sostenibles, por lo que su énfasis en la sostenibilidad ha creado un fuerte impulso externo para que las empresas de su cadena de suministro integren la sostenibilidad en su información de gestión.

Los factores internos también pueden impulsar a las organizaciones a llevar a cabo una contabilidad y un control de la gestión de la sostenibilidad. Detrás de la utilización de herramientas y prácticas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad está el supuesto de que una organización puede mejorar su rendimiento en materia de sostenibilidad. Al fin y al cabo, a través de la medición, el control y la evaluación comparativa regulares se puede seguir la evolución de determinadas dimensiones de las operaciones a lo largo del tiempo. Sin embargo, una vez más reconocemos la necesidad de considerar qué herramientas y prácticas se están utilizando y si ayudan a alcanzar los objetivos de la organización. Dado el amplio abanico de cuestiones de sostenibilidad que pueden evaluarse, la organización también debería considerar qué elementos son los más significativos, o materiales, para ella y sus actividades, y a partir de ahí asegurarse de que las herramientas y métricas están captando esos elementos en lugar de otros menos relevantes.

La aplicación de la contabilidad de la gestión de la sostenibilidad puede aportar una serie de beneficios adicionales para una organización y para la sociedad, el medio ambiente y/o la economía si se consigue mejorar el desempeño de la sostenibilidad. Teniendo en cuenta los crecientes retos de sostenibilidad a nivel mundial, es muy probable que las exigencias normativas a las organizaciones sean más estrictas en muchos contextos operativos. Enfrentarse a estos cambios en el futuro será más fácil si una organización ya ha medido y gestionado su desempeño en materia de sostenibilidad. Esto podría suponer una mejor comprensión de los futuros riesgos relacionados con la dependencia de la organización de algunos recursos naturales, como el agua. O, desde una perspectiva más positiva, disponer de sólidos datos internos sobre la sostenibilidad de sus actividades proporciona a una organización una buena base para prosperar en el futuro.

Hay que reconocer que hay ocasiones en las que comprometerse con la contabilidad de la gestión de la sostenibilidad no supondrá un beneficio financiero para una organización, sino un aumento de los costos. Los beneficios potenciales de la sostenibilidad también pueden ser incrementales, dado que muchas organizaciones comienzan centrándose en una pequeña parte de su negocio o en un único aspecto de la sostenibilidad. Sin embargo, es posible que uno de los principales obstáculos esté relacionado con la concienciación y el conocimiento. Tradicionalmente, la sostenibilidad no se ha considerado dentro del ámbito de la contabilidad, por lo que muchos contables no tienen las competencias necesarias para abordar estas cuestiones en las organizaciones. Aquí es donde la profesión contable y los organismos profesionales podrían desempeñar un papel importante.

4.5.4 El papel de la profesión contable

Quizás sea útil terminar nuestro debate sobre los retos y la evolución futura con una nota sobre la profesión contable. La profesión contable es un eslabón fundamental en el ámbito de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad. A través de grupos profesionales de contabilidad como el Instituto de Contabilidad de Gestión (IMA) y el Instituto Colegiado de Contabilidad de Gestión (CIMA), así como de los grandes despachos contables, la profesión desempeña un papel en el desarrollo de nuevos indicadores, herramientas y enfoques y también en su promoción.

Como hemos señalado, también debemos prestar atención al papel de la contabilidad de gestión convencional en la transición hacia la sostenibilidad. Las herramientas convencionales de contabilidad de gestión tienen un gran impacto en la sostenibilidad a través, por ejemplo, de las suposiciones que se hacen sobre la relevancia de algunos aspectos, la inclusión o exclusión de las externalidades, así como la valoración que se da a las cuestiones de sostenibilidad. Dado que esta información se utiliza para la toma de decisiones y el establecimiento de objetivos para proyectos, unidades y organizaciones, la forma en que se tiene en cuenta (o no) la sostenibilidad tiene implicaciones sustanciales. Muchas instituciones contables y organismos profesionales tienen una gran importancia en este sentido. En varios países, como Australia y Estados Unidos, la contaduría es una profesión regulada y, por lo tanto, las instituciones académicas que ofrecen educación contable deben tener en cuenta los requisitos establecidos por los organismos profesionales a la hora de conformar los planes de estudio. Aunque este sistema no existe en todas las sociedades, la contaduría tiende a ser una profesión global. Las universidades e instituciones de formación de todo el mundo utilizan los mismos libros de texto básicos y siguen, en general, enfoques similares a la hora de impartir su formación. En este sentido, el tono marcado por los organismos profesionales y las principales instituciones contables es importante para facilitar nuevas prácticas y desafiar las antiguas. Por lo tanto, es importante que surjan ejemplos de cómo la profesión está tratando de comprometerse con la sostenibilidad, destacando, por ejemplo, cómo ACCA en su informe "Future Ready: Accountancy Careers in the 2020s" incluyó la sostenibilidad como una de las cinco zonas de la carrera para los futuros profesionales de la contaduría y las finanzas (ACCA, 2020).

Enfoque en la práctica: Contabilidad para la Sostenibilidad (A4S)

"Ayudar a garantizar que no estamos luchando para hacer frente a los retos del siglo XXI con, en el mejor de los casos, sistemas de toma de decisiones y de información del siglo XX", una cita atribuida a SAR el Príncipe de Gales, es la lógica fundacional del Proyecto de Contabilidad para la Sostenibilidad (A4S), creado en 2004 (Accounting for Sustainability, 2020). A4S es una red influyente que trabaja con la comunidad contable mundial, los inversores y los mercados de capitales, y las escuelas de negocios, así como los reguladores y los responsables políticos de todo el mundo.

En términos sencillos, A4S pretende transformar la toma de decisiones sostenibles en algo cotidiano en las empresas y otras organizaciones. El razonamiento para ello se recoge en la cita anterior: A4S percibe que los sistemas financieros y contables dominantes no son adecuados para responder a los retos de sostenibilidad a los que se enfrentan las sociedades contemporáneas. Por ello, la A4S pretende sensibilizar a la profesión, mejorando las competencias de los profesionales de la contabilidad y las finanzas, y desarrollando nuevos tipos de herramientas y enfoques que ayuden a integrar las consideraciones de sostenibilidad en la toma de decisiones.

Un ejemplo de su trabajo es la serie de Guías Esenciales A4S, elaboradas por la Red de Liderazgo de Directores Financieros A4S. Las guías se centran en una serie de temas de contabilidad y finanzas, como la financiación de la deuda, la gestión de la incertidumbre futura y la planificación estratégica, la elaboración de presupuestos y las previsiones, y ofrecen estudios de casos, herramientas prácticas y orientaciones para quienes deseen aprender a desarrollar los sistemas y enfoques de toma de decisiones de su organización.

4.6 Conclusión

En este capítulo hemos tratado el amplio ámbito de la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad. Hemos intentado ofrecer una definición y una comprensión del tema y presentar y reflexionar de forma crítica sobre una serie de herramientas y prácticas. Una vez más, observamos que hay un gran número de herramientas y prácticas que no se han incluido, pero ahora debería tener una comprensión del papel que tiene la información de la contabilidad de gestión en la transición hacia la sostenibilidad, tanto desde la perspectiva de las prácticas convencionales como de las emergentes relacionadas con la sostenibilidad.

La integración de las consideraciones medioambientales, sociales y económicas más amplias en la información de gestión y en los procesos de toma de decisiones puede ayudar a proporcionar información a los responsables de la toma de decisiones. Dada la creciente necesidad de considerar y abordar los retos de la sostenibilidad que se relacionan más allá de los límites de una sola entidad, las herramientas y prácticas de control y contabilidad de la gestión de la sostenibilidad bien diseñadas y adecuadamente aplicadas se han convertido en algo esencial para los ejecutivos de las empresas y las organizaciones que buscan el éxito a largo plazo. Si bien es cierto que todo esto es necesario por el bien del planeta en el futuro, reconocemos que dichas herramientas y prácticas también desempeñan un papel a la hora de garantizar el rendimiento financiero de muchas organizaciones en el futuro. Al mismo tiempo, la mejora de las prácticas de contabilidad de gestión de la sostenibilidad ayudará a los gestores a recopilar información, que es necesaria cuando las organizaciones tratan de comprender y cumplir sus diversas relaciones de rendición de cuentas. Profundizaremos en ello en los dos capítulos siguientes, que se centran en los informes de sostenibilidad de las organizaciones.

Para concluir este debate, reiteramos la necesidad no sólo de desarrollar nuevas herramientas y prácticas que nos ayuden a abordar los retos de la sostenibilidad a los que nos enfrentamos, sino también la necesidad de reflexionar y desafiar los límites de las herramientas y prácticas existentes o convencionales. Ofrecemos oportunidades para ello en la Parte III del libro, donde se discuten diversas cuestiones relativas a la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas.

Referencias

- A4S CFO Leadership Network. (2019). *Essential Guide to Capex: A Practical Guide to Embedding Sustainability into Capital Investment Appraisal*. [www.accountingforsustainability.org/content/dam/a4s/corporate/home/KnowledgeHub/Guide-pdf/Capex%20\(2019\).pdf](http://www.accountingforsustainability.org/content/dam/a4s/corporate/home/KnowledgeHub/Guide-pdf/Capex%20(2019).pdf). downloadasset.pdf (accessed 11 August 2020).
- ACCA (2020). Future Ready: Accountancy Careers in the 2020s. www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/future_ready_2020s.html (accessed 30 November 2020).
- Accounting for Sustainability (2020). A4S's Aims. www.accountingforsustainability.org/en/about-us/overview.html (accessed 6 November 2020).

- Antheume, N. and Bebbington, J. (2021). Externalities and Decision Making. In J. Bebbington, C. Larrinaga, B. O'Dwyer, and I. Thomson (eds). *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- Bebbington, J. and Thomson, I. (2013). Sustainable Development, Management and Accounting: Boundary Crossing. *Management Accounting Research*, 24(4), 277–283.
- Contrafatto, M. and Burns, J. (2013). Social and Environmental Accounting, Organisational Change and Management Accounting: A Processual View. *Management Accounting Research*, 24, 349–365.
- Crutzen, N., Zvezdov, D. and Schaltegger, S. (2017). Sustainability and Management Control: Exploring and Theorizing Control Patterns in Large European Firms. *Journal of Cleaner Production*, 143, 1291–1301.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. and Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11(5), 269–284.
- Johnson, M. P. and Schaltegger, S. (2016). Two Decades of Sustainability Management Tools for SMEs: How Far Have We Come? *Journal of Small Business Management*, 54(2), 481–505.
- Miller, P. (1998). The Margins of Accounting. *European Accounting Review*, 7(4), 605–621.
- Schaltegger, S. (2018). Linking Environmental Management Accounting: A Reflection on (Missing) Links to Sustainability and Planetary Boundaries. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(1), 19–29.
- Schaltegger, S. and Burritt, R. (2000). *Contemporary Environmental Accounting*. Greenleaf.
- Spence, L., Agyemang, G. and Rinaldi, L. (2012). *Environmental Aspects of Sustainability: SMEs and the Role of the Accountant*. ACCA Research Report 128.
- SSFA/UEFA (2018). Measuring the Value of Football Participation in Scotland. <https://thessa.org.uk> (accessed 30 November 2020).
- Unilever (2020). Lifecycle Assessments. www.unilever.com/sustainable-living/reducing-environmental-impact/lifecycle-assessments/index.html (accessed 11 August 2020).
- van der Kolk, B. (2019). Ethics Matters: The Integration of Ethical Considerations in Management Accounting Textbooks. *Accounting Education*, 28(4), 426–443.

Lecturas y recursos adicionales

- A4S CFO Leadership Network. (2020). *Essential Guide to Management Information: Supporting Decision Makers with Information that is Fit for the Future*. www.accountingforsustainability.org/en/knowledge-hub/guides/management-information.html (accessed 17 July 2020).
- Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B. and Thomson, I. (2021). *Handbook on Environmental Accounting* (Section C – Management Accounting). Routledge.
- Egan, M., and Tweedie, D. (2018). A “Green” Accountant Is Difficult to Find: Can Accountants Contribute to Sustainability Management Initiatives? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(6), 1749–1773.
- Garcia, S., and Thomson, I. (2018). The Case of Assabi: Expanding the Learning on Sustainability Through an Experiential Qualitative Multi-Criteria Decision Making Activity. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(3), 197–217.
- Milne, M. J. (1996). On Sustainability, the Environment and Management Accounting. *Management Accounting Research*, 7(1), 135–161.
- Rimmel, G. (2021). *Accounting for Sustainability* (Part II). Routledge.

Capítulo 5. Informes de sostenibilidad: Historia, marcos y regulación

Los informes de sostenibilidad son un término comúnmente utilizado para describir una serie de prácticas en las que las organizaciones proporcionan información sobre cuestiones de sostenibilidad. Los informes de sostenibilidad pueden referirse a la comunicación a los grupos de interés sobre las estrategias, las prioridades, las políticas y las prácticas de una organización en relación con las cuestiones de sostenibilidad, el desempeño de una organización en materia de sostenibilidad y los impactos de las operaciones en materia de sostenibilidad. Los informes de sostenibilidad también pueden, entre otras cosas, discutir cómo una organización depende del medio ambiente, la sociedad y la economía, los riesgos y las oportunidades asociadas a estas dependencias, así como las responsabilidades y rendiciones de cuentas relacionadas con la sostenibilidad de una organización.

Los informes de sostenibilidad no sólo son prominentes y visibles, sino que también son un fenómeno complicado. Por esta razón, dividimos nuestro análisis de la práctica en dos capítulos. En este capítulo, nos centramos en ofrecer una visión general de la práctica. Hablamos de la evolución histórica de los informes de sostenibilidad, de algunos de los principales marcos que existen para esta forma de informar y del debate actual en torno a la regulación. En el siguiente capítulo, el 6, profundizamos en cuestiones como por qué las organizaciones elaboran este tipo de informes, para quién se elaboran, qué se informa y cómo se hace. También tratamos el aseguramiento de dichos informes. Es decir, mientras que en este capítulo examinamos la práctica de la elaboración de informes de sostenibilidad de forma más general, en el siguiente capítulo estudiamos más detenidamente las etapas del proceso de elaboración de informes y las principales influencias, debates y discusiones que se producen en cada etapa.

Al final de este capítulo usted debería:

- Entender qué es la elaboración de informes de sostenibilidad y las prácticas que se definen con este término.
- Conocer las raíces históricas y el desarrollo de los informes de sostenibilidad, desde las primeras divulgaciones voluntarias hasta la práctica institucionalizada actual.
- Conocer los diversos estándares y marcos que existen en el campo de los informes de sostenibilidad y ser consciente de sus similitudes y diferencias.
- Tener una conciencia crítica y comprender el debate actual en torno a la regulación de los informes de sostenibilidad.

5.1 Introducción a la práctica de los informes de sostenibilidad

Tal y como se ha introducido, la elaboración de informes de sostenibilidad es un término que se utiliza habitualmente para describir una serie de prácticas en las que las organizaciones

proporcionan información sobre cuestiones de sostenibilidad. La elaboración de informes de sostenibilidad se ha generalizado en todas las sociedades y actualmente es una práctica habitual en muchas grandes organizaciones, especialmente en el mundo empresarial. Es importante reconocer desde el principio que las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad son diversas. Hay varias razones para ello, pero una de las más notables es que la elaboración de informes de sostenibilidad sigue siendo en gran medida una práctica voluntaria. Esto implica que en muchos contextos las organizaciones pueden elegir si publican un informe de sostenibilidad, cómo lo preparan, qué información incluyen, así como la forma y el medio en que publican la información. No es de extrañar, pues, que los informes de sostenibilidad difieran sustancialmente de los informes financieros tradicionales, que se basan en marcos estrictos y en gran medida obligatorios, así como en mecanismos de aplicación de la ley en caso de incumplimiento.

El panorama de los informes de sostenibilidad también ha experimentado cambios sustanciales y sigue evolucionando. Lo que comenzó hace varias décadas con algunas empresas pioneras que preparaban intentos incipientes de informes medioambientales se ha convertido con los años en una práctica habitual. Los informes de sostenibilidad atraen el interés de todos los grupos de interés, desde las ONG hasta los banqueros de inversión. A medida que los informes de sostenibilidad se han ido extendiendo y adquiriendo importancia, han surgido un número creciente de iniciativas normativas en diferentes países y regiones. Estas iniciativas imponen diversas expectativas a las organizaciones y a los informes que publican. Además, el panorama de la elaboración de informes está fuertemente configurado por varios marcos de información elaborados por organizaciones no estatales que buscan tanto ayudar a las organizaciones a preparar sus informes como crear una práctica más estandarizada. Más adelante, en este capítulo, analizaremos estos aspectos con más detalle.

5.1.1 Diferentes nombres y formas de elaboración de informes de sostenibilidad

Los informes de sostenibilidad no son el único nombre utilizado para este tipo de informes. Anteriormente, era habitual que las organizaciones publicaran informes medioambientales, sociales o EHS (medio ambiente, salud y seguridad). También hay muchos informes de ciudadanía corporativa, informes de responsabilidad corporativa, informes de rendición de cuentas e informes de responsabilidad social corporativa. Más recientemente, el término "informe no financiero" ha cobrado cada vez más importancia (aunque a menudo con un alcance más amplio que el de las cuestiones de sostenibilidad), quizás porque ofrece un contraste con los informes financieros convencionales (por ejemplo, el informe anual). Para facilitar las cosas, aquí nos referiremos principalmente a esta práctica como informes de sostenibilidad.

Los informes de sostenibilidad también tienen varias formas. El tradicional informe de sostenibilidad independiente, publicado anualmente además del informe financiero, sigue siendo una forma común en muchas organizaciones. Otras han optado por elaborar informes integrados, en los que se presentan diversos tipos de información social, medioambiental y económica más amplia junto con la información financiera en un único informe. Además de los informes que se publican con un ciclo regular, muchas organizaciones están comunicando

información sobre sostenibilidad a través de sus sitios web o de las redes sociales. Este tipo de informes ofrece a la organización la posibilidad de llegar a diferentes grupos de interés de lo que lo haría con un informe regular, así como facilitar potencialmente la interacción y el diálogo con los grupos de interés. Esto se analizará con más detalle en el siguiente capítulo (véase también Tregidga y Laine, 2021).

5.1.2 El objetivo de los informes de sostenibilidad

Los informes de sostenibilidad desempeñan un papel en las relaciones de rendición de cuentas, ya que son un medio por el que las organizaciones se comunican con una serie de grupos de interés. Si bien una organización puede elaborar informes sobre el desempeño relacionado con la sostenibilidad con fines internos (como los que se han analizado en el capítulo anterior para la toma de decisiones internas), aquí, en este capítulo y en el siguiente, nos centramos en los que pretenden comunicarse con una gama mucho más amplia de grupos de interés. Aunque los grupos de interés de los informes de sostenibilidad de una organización suelen ser externos a la misma (por ejemplo, inversores, clientes, proveedores, sociedad civil), también pueden ser grupos de interés internos a la organización (por ejemplo, empleados).

En este punto, sin embargo, hay que señalar que, aunque la elaboración de informes de sostenibilidad se ha convertido en una práctica habitual, la credibilidad de los informes de sostenibilidad no siempre se considera muy alta. Dado que la elaboración de informes sigue siendo en gran medida una práctica voluntaria, para la que no existe un mecanismo formal de auditoría, los grupos de interés expresan regularmente su preocupación por que los informes de sostenibilidad puedan ser utilizados para el lavado de cara verde, azul o blanco. Al mismo tiempo, la comunidad inversora es cada vez más consciente de la importancia que pueden tener los impactos y dependencias de la sostenibilidad de una organización para los niveles de riesgo y el éxito a largo plazo. Esto sirve de motor para que las organizaciones se centren en la calidad de la información que proporcionan a los grupos de interés.

También queremos destacar que el papel que desempeñan los informes de sostenibilidad en la deseada transición hacia una sociedad sostenible sigue sin estar claro. Para algunos, los informes de sostenibilidad de las empresas son un medio que tiene el potencial de mejorar la democracia al proporcionar más transparencia y una mayor rendición de cuentas en las operaciones de las organizaciones (Gray et al., 2014). Esto ocurriría a medida que los ciudadanos y los diversos grupos sociales interesados obtuvieran más información sobre la organización, y por ello se considera que estas divulgaciones tienen el potencial de facilitar el diálogo y el debate público informado a través de las instituciones civiles (Lehman, 1999). Asimismo, junto con la creciente implicación del mundo de la inversión, se argumenta que los informes de sostenibilidad crean mecanismos que impulsan cambios importantes en las organizaciones.

Para otros, sin embargo, este desarrollo es meramente idealista, y esperar a que se materialice es intrínsecamente perjudicial para las sociedades. A menudo, las organizaciones se involucran en la elaboración de informes de sostenibilidad principalmente para mejorar sus propios intereses privados, lo que obviamente se opone a las aspiraciones de mejorar la

rendición de cuentas. Los que tienen una perspectiva muy crítica sostienen que los informes de sostenibilidad crean una ilusión de desarrollo positivo y ponen falsas esperanzas en la capacidad de las organizaciones para transformar fundamentalmente su modelo operativo en la medida necesaria para la transición hacia la sostenibilidad. Desde este punto de vista, centrarse en los informes de sostenibilidad se considera perjudicial, ya que puede distraer a las sociedades de la adopción de las medidas que se necesitan urgentemente en la crisis mundial de la sostenibilidad.

Tener en cuenta estos diferentes puntos de vista a la hora de trabajar con el contenido de este capítulo y el siguiente es útil para tratar de dar sentido a las prácticas de divulgación de la sostenibilidad corporativa y considerar el papel de dicha información en la transición hacia una sociedad y un medio ambiente más sostenibles (véase también Laine, 2010; Tregidga et al., 2014; O'Dwyer y Unerman, 2020).

5.1.3 El enfoque de este capítulo

Antes de seguir adelante, es necesario decir unas palabras sobre nuestro enfoque en este capítulo. Aunque reconocemos que los informes de sostenibilidad son elaborados por todo tipo de organizaciones, la mayor parte de este capítulo se centra en las empresas privadas. Esta decisión se debe a varias razones. Aunque no se descarta ni se pretende restar importancia a que todas las organizaciones informen sobre sostenibilidad, las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad de las empresas (en particular de las grandes) tienen posiblemente más importancia y visibilidad en la sociedad que las de otras organizaciones (por ejemplo, del sector público o sin ánimo de lucro). Esto no sólo se debe a su tamaño, sino también a sus impactos. Además, y en gran medida por estas razones, la investigación académica se ha centrado principalmente en las prácticas de información de las empresas, por lo que nuestro conocimiento de las mismas es sustancial.

Además, al igual que en este capítulo y en el siguiente no se analizan los informes elaborados con fines internos (en la medida en que se relacionan con la contabilidad de gestión y la toma de decisiones interna, se analizan en el capítulo 4), tampoco se analizan las denominadas cuentas externas, es decir, los informes de una organización elaborados por alguien ajeno a ella. Este será el tema central del capítulo 8. Esto no quiere decir que estas prácticas no estén interrelacionadas, sino todo lo contrario, ya que puede haber una interacción sustancial entre las revelaciones de la organización, los informes internos y las cuentas externas de una organización, sino que, en aras de la claridad, delimitamos nuestro debate a la práctica de la elaboración de informes de sostenibilidad por parte de las organizaciones empresariales.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

¿Conoce la práctica de los informes de sostenibilidad?

Le sugerimos que, antes de seguir adelante con este capítulo, dedique unos minutos a ver un ejemplo de esta práctica (si no puede hacerlo ahora, anótelo y hágalo cuando pueda). Como hemos visto, la mayoría de las grandes empresas elaboran ahora este tipo de informes, por lo que se pueden encontrar muchos ejemplos mediante una rápida búsqueda

en Internet. Puede buscar una de sus empresas favoritas, o quizás una empresa que produce la ropa que lleva puesta o el smartphone que utiliza, o quizás la empresa que le proporciona los servicios públicos o de la que depende para moverse (empresa de transporte o proveedor de gasolina).

No es necesario examinar en detalle en este momento, pero eche un vistazo a un informe de sostenibilidad teniendo en cuenta la estructura del informe, los temas de los que hablan y las primeras impresiones. Puede ser útil comparar dos informes para ver las diferencias. Le sugerimos que vea este mismo informe después de haber leído este capítulo y el siguiente: le será útil para contextualizar y ayudar a entender gran parte del contenido que viene a continuación.

5.2 Historia de los informes de sostenibilidad

Los informes de sostenibilidad de las empresas son hoy una práctica generalizada y en gran medida institucionalizada. Esto significa que no sólo es relativamente habitual, sino que los enfoques de la elaboración de informes están relativamente arraigados y aceptados. Esto no quiere decir que no estén en continuo desarrollo y evolución. Las formas y la práctica de los informes de sostenibilidad han evolucionado rápidamente en las últimas décadas, y las formas actuales de informar son muy diferentes de los informes publicados en las primeras etapas de su aparición.

5.2.1 Primeros ejemplos pioneros

Si bien la adopción más rápida de la información social y medioambiental de las organizaciones comenzó en la década de 1990, se ha observado que algunas organizaciones han proporcionado información más allá de las divulgaciones financieras habituales durante mucho más tiempo. Los trabajos históricos han demostrado que algunas empresas publicaban información social a principios del siglo XX, centrándose principalmente en cuestiones relacionadas con los empleados, proyectos de vivienda, así como otras iniciativas sociales (Guthrie y Parker, 1989). Posteriormente, durante la década de 1970 se produjo un aumento más sustancial del número de empresas que informaban sobre cuestiones sociales. En Estados Unidos, por ejemplo, los informes anuales de las empresas incluían en esa época información sobre temas como los recursos humanos, la participación de la comunidad y las prácticas empresariales justas (Buhr et al., 2014; Ernst y Ernst, 1976). En Europa también se observaron temas similares. En el Reino Unido, por ejemplo, las empresas publicaban estados de valor añadido, en los que se destacaba el valor adicional que las actividades de la organización aportaban a la sociedad, dejando claro que las empresas no sólo producían valor para los inversores, sino también para y por varios otros grupos de la sociedad (véase Burchell et al., 1985). El interés por las declaraciones sociales decayó a finales de la década de 1970 y principios de la de 1980, quizá debido a las tendencias políticas más amplias que prevalecían en las sociedades angloamericanas de la época.

5.2.2 Iniciativas de elaboración de informes medioambientales y de presentación de informes

Las cuestiones medioambientales empezaron a cobrar mayor protagonismo en las sociedades y en los debates internacionales hacia finales de la década de 1980 gracias a una serie de acontecimientos internacionales, como las catástrofes de la explosión nuclear de Chernóbil (1986) y el vertido de petróleo del Exxon Valdez en Alaska (1989), así como a acuerdos internacionales como el Protocolo de Montreal (1987) y el Informe Brundtland (1987) (véase el capítulo 2). Paralelamente a estos desarrollos más amplios, las empresas pioneras comenzaron a publicar información medioambiental en los informes anuales o como publicaciones independientes. Los primeros informadores solían ser empresas de los sectores más sensibles e impactantes desde el punto de vista medioambiental, como el petróleo y el gas, la minería, la pasta y el papel y los productos químicos, o bien empresas como Body Shop, que querían mostrar los valores medioambientales y sociales sobre los que se basaban sus operaciones.

Estos primeros informes se publicaban de forma voluntaria, ya que en aquel momento no existía ninguna regulación ni norma. Sin embargo, había varias iniciativas que promovían la presentación de informes medioambientales, como por ejemplo los esquemas de premios a la presentación de informes de la Asociación de Contables Colegiados (ACCA), que se iniciaron en el Reino Unido en 1991. Asimismo, el Esquema de Gestión y Auditoría Medioambiental (EMAS) desarrollado en 1993, con su requisito relativo a las declaraciones medioambientales, fue un motor influyente para la divulgación de información medioambiental, especialmente en los países europeos de habla alemana (Kolk, 1999). Hacia finales de los años 90, alrededor de un tercio de las 250 mayores empresas del mundo publicaban declaraciones voluntarias (Kolk et al., 1999; KPMG, 2020).

5.2.3 La Global Reporting Initiative y la ampliación de la información

Un hito importante para la elaboración de informes de sostenibilidad tuvo lugar en el año 2000, cuando se publicó la primera edición de las directrices de la Iniciativa de Información Global (GRI). Desde entonces, la GRI se ha consolidado como el conjunto más influyente de directrices para la elaboración de informes de sostenibilidad. En aquel momento, la información de las empresas ya estaba pasando de los informes medioambientales a informes más amplios que incluían cuestiones sociales, medioambientales y económicas, y la publicación de las directrices de la GRI, que incorporaban estas tres dimensiones, reforzó aún más esta evolución. La primera versión de la GRI, publicada en el año 2000, era un intento bastante incipiente de establecer un marco para la divulgación de información por parte de las empresas, y seguía habiendo una gran variedad de informes en lo que respecta a los temas sobre los que se informaba y la forma en que se cubrían. Como sigue ocurriendo a menudo, los informes se publicaron con distintos nombres, como informes de triple cuenta de resultados, informes de ciudadanía corporativa, informes de RSC e informes de sostenibilidad, con el denominador común de la ampliación de la amplitud de los temas tratados. Desde su creación, el GRI ha pasado por varias iteraciones y sigue siendo muy influyente en este ámbito. Por este motivo, a continuación volvemos a hablar del GRI.

5.2.4 La elaboración de informes se convierte en algo habitual

En la década de 2000, los informes de sostenibilidad se convirtieron rápidamente en una práctica cotidiana para la mayoría de las grandes empresas. La presentación de informes se ha extendido a todos los sectores, ya que la gran mayoría de las empresas más grandes de muchos países industriales publican información sobre sostenibilidad en sus informes. En la década de 2010, la elaboración de informes también se convirtió en una práctica habitual en Asia, así como en algunas de las principales economías de América Latina y África. A nivel nacional, el grueso de las principales empresas de muchos países ofrece a los grupos de interés informes de sostenibilidad (véase KPMG, 2020). Sin embargo, es evidente que, en su mayor parte, existe un umbral de tamaño para las divulgaciones, ya que la presentación de informes no es demasiado común fuera de las grandes empresas. A pesar de que el interés académico y la mirada del público suelen estar puestos en las grandes multinacionales, como hemos señalado, existe una amplia gama de otros tipos de organizaciones, como universidades, empresas de servicios públicos y otras organizaciones del sector público, ONG, así como ciudades y regiones, que publican informes de sostenibilidad con carácter anual o bienal.

5.2.5 La continua evolución de la información

A lo largo del tiempo, la cantidad de contenido y la amplitud de los temas tratados en los informes de sostenibilidad han variado. A partir de la década de 1990 y hasta aproximadamente mediados de la década de 2000, hubo una tendencia bastante constante durante la cual los informes de la mayoría de las organizaciones se ampliaron. Se cubrían más aspectos, se tenían en cuenta diferentes perspectivas y se incluían detalles adicionales. Como resultado, los informes independientes de las grandes empresas eran bastante extensos, superando fácilmente las 200 páginas en muchas ocasiones. Esto empezó a cambiar en torno al año 2010, ya que las organizaciones, junto con los grupos de interés, empezaron a ser más críticas con respecto a las prácticas de elaboración de informes. Se preguntaban si se cubrían los temas clave, incluso enterrados bajo una cantidad abrumadora de datos, si alguien estaba interesado en todos esos detalles, y también si los extensos informes merecían los recursos y costos necesarios para elaborarlos. Posteriormente, la materialidad surgió como un principio clave de la elaboración de informes de sostenibilidad, sustituyendo el anterior énfasis en la transparencia, un cambio que se refleja en la evolución de las Directrices del GRI, de la GRI 3.1 a la GRI 4, así como en otros marcos de elaboración de informes. Aunque hemos introducido el concepto de materialidad en el capítulo 3, a continuación y en el próximo capítulo trataremos con más detalle el principio de materialidad y las consideraciones sobre la misma en relación con los informes de sostenibilidad.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN SOBRE LA INFORMACIÓN DE LA RSC

"El volumen de trabajos publicados por los especialistas en contabilidad sobre la información de la responsabilidad social de las empresas (RSE) es impresionante". Así comienzan Jane Andrew y Max Baker su artículo de 2020, en el que repasan las

investigaciones anteriores sobre la información de RSC y hacen sugerencias sobre cómo podría (o debería) progresar la investigación en el futuro.

Y tienen razón. Gran parte de la atención de los investigadores contables en el campo de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad se ha dirigido a la presentación de informes. Este artículo de Andrew y Baker ofrece un buen análisis de la investigación anterior y de lo que sabemos al respecto.

De forma útil, Andrew y Baker identifican tres corrientes o tipos de investigación sobre la presentación de informes de RSC. Son: descriptiva, instrumental y normativa. Definen estas tres corrientes de la siguiente manera:

Investigación descriptiva: La investigación sobre los informes de RSE en esta corriente explora el contenido de los informes y el efecto de varios contextos en la práctica y la calidad de los informes. Esencialmente, esta investigación se centra en la pregunta: ¿Qué es un informe de RSE?

Investigación instrumental: Los investigadores exploran los beneficios comerciales y económicos de la RSE para las empresas y el valor informativo de la divulgación para los inversores. Centran su investigación en la pregunta: ¿Es rentable la RSE?

Investigación normativa: Los investigadores examinan la importancia de la información sobre la RSE a nivel social y se preguntan si estas prácticas han mejorado la rendición de cuentas de las organizaciones ante los grupos de interés. La pregunta central es: ¿Mejora la rendición de cuentas de las organizaciones?

Es probable que la revisión que hacen Andrew y Baker le resulte útil para entender los informes de sostenibilidad y lo que ya sabemos sobre ellos. Pero una parte clave de su debate se refiere a la investigación sobre la RSE en el futuro. Aquí sugieren que "hay muchos aspectos de la investigación descriptiva, instrumental y normativa que se beneficiarían de un mayor desarrollo conjunto" (p. 20). Por ejemplo, señalan que "aunque la relación entre la RSE y el beneficio es importante, la investigación normativa puede recordar a los investigadores instrumentales el propósito más amplio de dar cuenta de los impactos sociales y medioambientales" (p. 20). Asimismo, señalan que los investigadores normativos se han beneficiado de los que adoptan un enfoque descriptivo, ya que han proporcionado información esencial sobre dichos informes, que ayuda a formar la base de gran parte de la crítica.

Además, también llaman la atención sobre algunos ámbitos en los que los investigadores de la información sobre la RSE han hecho algunos buenos progresos y aquellos en los que la investigación está ausente o todavía es necesaria. Sugieren que la contabilidad de la biodiversidad y la información sobre las especies amenazadas son un ejemplo de los ámbitos en los que se ha producido un desarrollo, mientras que la información relacionada con el colectivo LGBTQI+, la información sobre el compromiso de las empresas con las comunidades indígenas, así como cuestiones como las estrategias de evasión fiscal y las donaciones políticas, han sido menos estudiadas.

Al igual que muchos de los temas tratados en este libro, este artículo de Andrew y Baker ofrece un buen ejemplo no sólo de lo que sabemos sobre un tema, sino también de cómo, dada la complejidad y la naturaleza cambiante de la sostenibilidad, hay mucho que aún debe ser analizado.

Andrew, J. and Baker, M. (2020). Corporate Social Responsibility Reporting: The Last 40 Years and a Path to Sharing Future Insights. *Abacus*, 56(1), 35–65.

5.3 Características de los informes de sostenibilidad

Ya hemos observado que las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad no son uniformes, ya que las organizaciones tienen una gran flexibilidad en cuanto a la forma en que quieren comprometerse con esta práctica. También existen grandes diferencias en cuanto a las prácticas de elaboración de informes en los distintos contextos regionales, derivadas, por ejemplo, de la evolución histórica, de las características de las distintas sociedades, así como de las posibles normativas y recomendaciones vigentes. Por ejemplo, en Australia, donde el agua es escasa en muchas regiones, se exigen informes e indicadores de rendimiento sobre el uso y las políticas del agua.

Hay que destacar que esta variación en las prácticas de elaboración de informes no es necesariamente algo negativo. Hay que tener en cuenta que, entre las diversas funciones que tienen los informes de sostenibilidad, también sirven como mecanismo de rendición de cuentas de la organización a sus grupos de interés. Dado que las organizaciones y los grupos de interés son diferentes, y tienen distintas prioridades, expectativas, necesidades y aspiraciones, los informes serán forzosamente diferentes. Por ello, buscar la uniformidad podría no ser beneficioso. Al mismo tiempo, hay ciertas características generalmente aceptadas que una organización debe seguir al elaborar un informe de sostenibilidad, independientemente del lugar y la forma en que se realice.

Abordaremos las características de un "buen" informe de sostenibilidad a través de tres conceptos clave: la rendición de cuentas, la materialidad y el límite del informe. Aunque todos ellos se han tratado en los capítulos anteriores, es necesario hacer un breve repaso en relación con los informes de sostenibilidad.

TABLA 5.1 Conceptos clave y su importancia para los informes de sostenibilidad

Concepto	Descripción	Importancia para los informes de sostenibilidad
Rendición de cuentas	La rendición de cuentas se refiere al deber de dar cuenta de las acciones sobre las que se considera que se tiene responsabilidad.	Los informes de sostenibilidad son un mecanismo a través del cual una organización puede cumplir con sus obligaciones de rendición de cuentas a los grupos de interés.
Materialidad	La materialidad se refiere a las cuestiones o elementos que se consideran importantes. Una organización y los distintos grupos de interés pueden tener diferentes puntos de vista sobre la materialidad.	A la hora de elaborar un informe, se centrarán en las cuestiones que se consideren materiales tanto desde la perspectiva de las actividades de la organización como de los grupos de interés.
Límites	Los límites del informe se refieren al alcance de la memoria. Los límites ayudan a definir el alcance del informe y, por lo tanto, también los temas que se incluyen.	Mientras que los límites de los informes financieros se establecen en función de la propiedad y el control, en el contexto de la sostenibilidad los límites de los informes son mucho más fluidos. Al igual que en la evaluación del

		ciclo de vida (capítulo 4), en el contexto de la elaboración de informes de sostenibilidad una organización debe considerar hasta qué punto se incluirá en el informe la cadena de suministro y de valor.
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Aunque la tabla 5.1 representa estos conceptos por separado, las decisiones tomadas en relación con la rendición de cuentas, la materialidad y los límites están estrechamente relacionadas. Por ejemplo, hasta dónde se considera que llega la responsabilidad de una organización (límites del informe), y qué aspectos se perciben como materiales para la organización y los grupos de interés no son elecciones sin relación. En el próximo capítulo analizaremos estas opciones con más detalle desde el punto de vista de la organización. Sin embargo, desde una perspectiva más amplia, estos conceptos nos ayudan a identificar algunas características clave, que pueden considerarse los elementos básicos de un buen informe de sostenibilidad. Aunque cada organización es diferente en lo que respecta a sus actividades, su contexto operativo y los grupos de interés clave, y como tal es probable que haya variaciones en las prácticas de elaboración de informes, se puede considerar que las características de la tabla 5.2 se aplican en general a todas las organizaciones.

TABLA 5.2 Características de los informes de sostenibilidad

Concepto	Descripción	Puntos a Considerar
Precisión	La información de un informe debe ser lo suficientemente precisa y detallada como para que los lectores puedan evaluar los resultados de una organización.	Las organizaciones son a veces imprecisas cuando presentan información negativa. ¿Los gráficos y las tablas están estructurados correctamente, o han sido sesgados o distorsionados?
Equilibrio	Un informe debe incluir tanto los aspectos positivos como los negativos para que los usuarios puedan evaluar el rendimiento general de la organización.	Las organizaciones suelen hacer hincapié en la información positiva. Los marcos y las prácticas de garantía esperan ayudar a conseguir informes más equilibrados.
Claridad	La información de un informe debe presentarse de forma clara, comprensible y accesible.	Los grupos de usuarios varían en cuanto a sus conocimientos y capacidad de comprensión de la información. Lo que es complejo para algunos puede ser evidente y simplista para otros.
Comparabilidad	La información debe ser seleccionada, recopilada e informada de forma coherente. Debe permitir el análisis de los cambios a lo largo del tiempo y en relación con otras organizaciones cuando sea posible.	Los marcos de presentación de informes pueden ayudar proporcionando prácticas estándar. ¿Proporciona la organización información de años anteriores para que el lector pueda ver fácilmente las tendencias y la evolución?
Fiabilidad	La información comunicada debe proceder de procesos fiables, que	Implica que, además de la información reportada, también es relevante discutir cómo se ha

	también podrían ser objeto de una evaluación independiente.	recogido y compilado la información.
Inclusión de los grupos de interés	Una organización debe identificar e involucrar a los grupos de interés, y discutir cómo ha respondido a sus expectativas e intereses.	Los grupos de interés pueden tener expectativas muy diferentes. Los distintos tipos de informes tienen distintos destinatarios, que pueden tener expectativas diferentes.
Oportunidad	Los informes deben publicarse de forma periódica y oportuna para que los usuarios puedan tomar decisiones con conocimiento de causa.	Los informes basados en la web suelen ser más puntuales, pero un ciclo de informes anual y regular puede tener otras ventajas. La oportunidad no sólo se refiere a la rapidez, sino también a la regularidad.

Fuente: Adaptado de Tregidga y Laine (2021)

Es evidente que algunas de las características presentadas anteriormente no son sólo tipos ideales, sino que también es probable que sean impugnadas en la práctica. Los individuos tienen diferentes opiniones, por ejemplo, sobre lo que se requiere para que la información sea fiable y precisa, si algo se expresa con suficiente claridad y lo que significa realmente un informe equilibrado. Esto no significa, sin embargo, que las organizaciones no puedan esforzarse por alcanzar estas características en sus informes, o que los usuarios de los informes no puedan esperar que las divulgaciones de las organizaciones se ajusten a ellas y, por lo tanto, utilizar las características como base para evaluar los informes.

Al mismo tiempo, merece la pena prestar atención a los principales marcos y estándares de elaboración de informes, que están desempeñando un papel fundamental en la definición del desarrollo de los informes de sostenibilidad y en el establecimiento de las expectativas de una información de alta calidad. Por lo tanto, a continuación nos centraremos en ellos.

5.4 Estándares y marcos para la elaboración de informes de sostenibilidad

Uno de los grandes impulsores del desarrollo de los informes de sostenibilidad y la clave de su institucionalización ha sido la multitud de estándares y marcos de orientación para esta forma de informar. A medida que ha aumentado la importancia de la información sobre sostenibilidad y los informes se han convertido en una práctica habitual para muchas empresas, también ha aumentado el interés por normalizar esta práctica. Los estándares y los marcos se anuncian a menudo como una oportunidad para conseguir más regularidad, coherencia y comparabilidad en las divulgaciones voluntarias, pero también con la pretensión de mejorar la materialidad de las divulgaciones. Esto implica que los estándares y marcos ayudan a las organizaciones a centrarse en los asuntos más importantes y relevantes, mientras que dejan los asuntos menos importantes con una atención limitada o nula. Evidentemente, quienes elaboran estos estándares y marcos, incluidas las grandes empresas que han influido en ellos, tienen sus propios intereses y, por lo tanto, los estándares y las decisiones tomadas en ellos siempre implican algunas decisiones políticas en cuanto a la evolución de los informes. Esta influencia repercute en última instancia en la rendición de cuentas de la organización a través de dichos informes, incluyendo los grupos de interés que se consideran

más importantes, así como la amplitud de la obligación de una organización de dar cuentas/explicaciones de diversas cuestiones.

En el resto de esta sección se describen una serie de estándares y marcos de orientación. Como no es posible abarcar todos los estándares y marcos posibles, hemos optado por analizar tres de ellos con cierto detalle: la Iniciativa Global de Informes, el Informe Integrado y el Consejo de Estándares de Contabilidad de la Sostenibilidad (véase el cuadro 5.3). Éstas representan las directrices mundiales más conocidas en el momento de redactar el presente documento, que nos permitirán considerar una variedad de prácticas. A continuación, identificamos brevemente otros estándares y marcos clave que existen, o se están desarrollando, a nivel internacional y que tienen distintos niveles de influencia tanto en contextos locales como globales.

TABLA 5.3 Los marcos de elaboración de informes de sostenibilidad de GRI, <IR> y SASB

	Iniciativa Global de Informes (Global Reporting Initiative - GRI)	Consejo Internacional de Informes Integrados <IR> (International Integrated Reporting Council <IR>)	Consejo de Estándares de Contabilidad para la Sostenibilidad (Sustainability Accounting Standards Board - SASB)
Fundada en	1997	2010	2011
Objetivo	Potenciar las decisiones que generan beneficios sociales, medioambientales y económicos para todos.	Establecer la presentación de informes y el pensamiento integrados dentro de la práctica empresarial dominante como norma en los sectores público y privado.	Establecer normas de divulgación específicas para cada sector sobre temas medioambientales, sociales y de gobernanza que faciliten la comunicación entre las empresas y los inversores sobre la información financieramente relevante y útil para la toma de decisiones.
Principales usuarios del informe	Los grupos de interés en general.	Principalmente inversores, pero también otros.	Mercados financieros, inversores.
Conceptos clave	Materialidad, rendición de cuentas.	Pensamiento integrado, creación de valor.	Materialidad financiera, utilidad para la toma de decisiones, relevancia del valor.

Fuente: Tregidga and Laine (2021).

5.4.1 La Global Reporting Initiative

La Iniciativa Global de Informes (GRI) es desde hace algunos años el nombre más conocido de las directrices para la elaboración de informes de sostenibilidad. Probablemente habrán notado que ya la hemos mencionado en algunos lugares a lo largo de este texto. Según los estudios de KPMG, ampliamente citados, que han trazado el desarrollo de los informes de sostenibilidad/RSE desde 1993, la mayoría de las grandes empresas del mundo utilizan la

GRI en sus informes de sostenibilidad. En particular, la influencia del GRI es internacional, ya que la misma encuesta señala que alrededor de dos tercios de las 100 principales empresas de los países encuestados y alrededor de tres cuartas partes de las 250 mayores empresas del mundo utilizan las directrices del GRI (KPMG, 2020).

Publicado por primera vez en el año 2000, el marco de elaboración de informes del GRI ha evolucionado hasta su forma actual a través de varias iteraciones. En un principio, el GRI se creó, y el marco se elaboró, con el propósito expreso de aumentar la prevalencia de los informes. Sin embargo, más recientemente su objetivo y enfoque se ha ampliado en consonancia con el contexto de los informes. Mientras que el GRI comenzó como una amplia iniciativa de los grupos de interés, posteriormente ha sido criticado por acercarse cada vez más a una iniciativa dirigida por las empresas y centrada en los inversores.

El marco de información de la GRI consiste esencialmente en la publicación de un conjunto de indicadores sociales, medioambientales y económicos sobre los que las organizaciones pueden informar. Para cada indicador existen directrices de apoyo relativas a su evaluación y medición, así como a la forma de informar sobre ellos. La idea subyacente del enfoque de la GRI ha sido mejorar la calidad de los informes de sostenibilidad mediante la estandarización de la forma en que las diferentes organizaciones informan, lo que hace que la información sea más coherente y comparable tanto en el tiempo como entre las organizaciones.

Se considera que la provisión de directrices para la elaboración de informes de sostenibilidad ayuda a las organizaciones a comprometerse con la elaboración de informes y a centrarse en las cuestiones más relevantes. En este sentido, el análisis de materialidad desempeña un papel fundamental, que ha sido una característica esencial de las directrices del GRI desde la versión G4 publicada en 2013. Con las consideraciones de materialidad en el centro del proceso de elaboración de informes, las organizaciones deben evaluar y centrarse en las cuestiones de sostenibilidad más esenciales. Estos se evalúan no solo desde la perspectiva de las actividades de la organización, sino también desde el punto de vista de los grupos de interés. Este enfoque está pensado para ayudar a las organizaciones y a los grupos de interés a centrarse en las cuestiones más significativas y, por lo tanto, también a impulsar nuevas acciones en este sentido. Dado que los procesos de determinación de la materialidad son un aspecto clave del proceso de elaboración de informes, nos basamos en este debate en el siguiente capítulo.

5.4.2 Informes integrados

A medida que los informes de sostenibilidad se han ido generalizando, se han desarrollado otras iniciativas que han intentado ganar adeptos. Una de ellas es el informe integrado, tal y como lo define y promueve el Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC). Los informes integrados promovidos por el IIRC suelen utilizar el símbolo <IR>. Esto ayuda a distinguir este tipo de informe de otros informes que combinan, o "integran" la información social, medioambiental y económica/financiera en un único informe y es una práctica que seguiremos aquí.

El IIRC se formó en 2010 y recibió una gran atención, ya que fue respaldado por una serie de grandes empresas y organizaciones contables. Aunque se ha subrayado que el <IR> no es un informe de sostenibilidad, en parte debido a su enfoque explícito en el inversor como público del informe, a menudo se considera como tal y la creciente influencia de este enfoque en los informes corporativos justifica el debate.

La idea clave del informe integrado se refiere a que las organizaciones elaboren un único informe integrado que hable de la capacidad de la organización para crear valor a corto, medio y largo plazo (IIRC, 2021). Para ello, el informe proporcionaría tanto a los gestores como a los inversores información sobre cómo funciona el proceso de creación de valor de la organización dentro de un entorno externo concreto e interactúa con seis formas de capital para crear valor. El proceso de pensamiento integrado promovido por el IIRC y la base de los informes integrados se ilustran en su proceso de creación de valor que se muestra en la figura 5.1.

En la figura 5.1 se observa que el modelo incluye seis capitales. Estos son el financiero, el manufacturado, el intelectual, el humano, el social y el relacional, y el natural. Aunque el informe integrado no se presenta como algo relacionado con ninguno de estos capitales en particular, junto con la promoción del pensamiento integrado, ha sido codiciado como un mecanismo a través del cual las organizaciones pueden abordar y gestionar mejor diversos retos sociales, medioambientales y de gobernanza en las sociedades contemporáneas. A pesar de que a menudo se considera vago y poco claro, el interés que recibe <IR> sugiere que vale la pena seguir su desarrollo desde la perspectiva de los informes de sostenibilidad (véase Rinaldi et al., 2018 para más información).

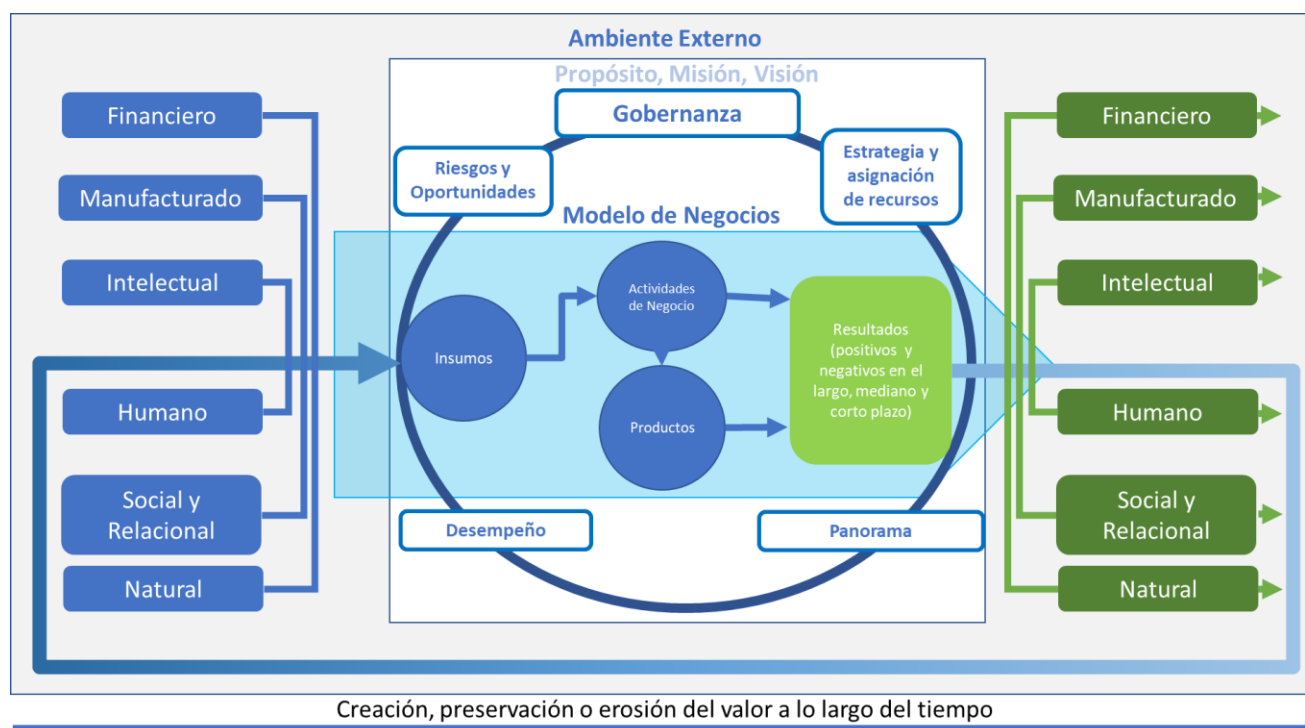


FIGURA 5.1 El proceso de creación de valor del IIRC (IIRC, 2021)

Fuente: Copyright © Enero 2021 por el International Integrated Reporting Council (IIRC). Todos los derechos reservados. Utilizado con permiso del IIRC.

5.4.3 Consejo de Normas de Contabilidad de la Sostenibilidad

Junto a GRI y <IR>, una de las entradas más recientes es una organización independiente con sede en Estados Unidos llamada Consejo de Estándares de Contabilidad para la Sostenibilidad (SASB), que se creó en 2011. El SASB tiene como objetivo crear estándares de informes de sostenibilidad que ayuden a las organizaciones a producir información material para los inversores de una manera rentable.

Por lo tanto, comparte con <IR> un enfoque en la rendición de cuentas a los inversores, en lugar de la orientación más amplia de la GRI sobre la rendición de cuentas a los múltiples grupos de interés. Otra distinción es que, mientras que el GRI hace hincapié en la forma en que cada organización debe considerar qué aspectos son materiales para la organización y sus grupos de interés, las directrices del SASB pretenden simplificar el proceso y definir los aspectos materiales a nivel de la industria. De este modo, el objetivo es explícito al servir a las corporaciones para que puedan identificar y gestionar de forma fácil y rentable un conjunto bien definido de indicadores clave de desempeño en materia de sostenibilidad. También se tiene en cuenta a los inversores, proporcionándoles información comparable y concisa que les ayude a tomar decisiones.

Desde una perspectiva crítica, es esencial reconocer que el enfoque de la SASB sobre la presentación de informes y el uso de la materialidad es más bien estrecho y tiene un enfoque claramente estratégico. Como tal, no tiene necesariamente en cuenta las cuestiones que pueden tener las repercusiones sociales y/o medioambientales más significativas para una serie de grupos de interés o para la sociedad en general. Al mismo tiempo, hay que decir que esto no es lo que el marco pretende conseguir. En el capítulo 7 analizaremos el papel que tiene la información sobre sostenibilidad en los mercados de capitales.

5.4.4 El CDP y otros marcos

Otras directrices de información sobre sostenibilidad merecen ser consideradas aquí. En particular, las que han adquirido importancia en determinadas zonas geográficas, se refieren a un único tema de sostenibilidad o están surgiendo como avances significativos.

5.4.4.1 El CDP

CDP es una iniciativa dirigida por inversores, fundada originalmente con el nombre de Carbon Disclosure Project, que pretende reunir información comparable sobre las acciones de las empresas relacionadas con el cambio climático. El CDP dispone de un amplio conjunto de datos, que se han recogido a través de encuestas anuales a grandes empresas y otras grandes organizaciones. La primera encuesta del Carbon Disclosure Project se lanzó en el año 2000 y se centró en la recopilación de información relacionada con el clima por parte de las empresas en un momento en el que las organizaciones rara vez incluían dicha información en sus informes de sostenibilidad. Desde entonces, CDP ha ampliado su alcance, y ahora

alberga una gran base de datos de información corporativa en torno al clima, el agua, los bosques y las cadenas de suministro, de ahí el cambio de nombre.

5.4.4.2 Grupo de trabajo para la divulgación de información financiera relacionada con el clima

Una de las iniciativas más recientes en el ámbito de los informes de sostenibilidad empresarial es el Grupo de Trabajo para la Divulgación Financiera Relacionada con el Clima (TCFD), lanzado en 2015. Las recomendaciones de la TCFD son de naturaleza bastante específica, ya que se centran en proporcionar un marco para informar sobre las implicaciones financieras de los riesgos, oportunidades y dependencias relacionadas con el clima. La lógica subyacente de la TCFD está relacionada con el poder de los mercados: la guía se basa en la suposición de que los mercados son eficientes y, por lo tanto, pueden ser útiles para resolver la emergencia climática mundial. El objetivo es que las organizaciones produzcan información coherente, comparable y clara sobre las implicaciones financieras del cambio climático, y que luego los mercados evalúen y valoren eficazmente los riesgos y las oportunidades. También se señala que, en caso de que la información sea engañosa, los mercados la utilizarán efectivamente para asignar mal el capital y, por tanto, obstaculizar el objetivo de las sociedades de frenar los riesgos climáticos globales. El estudio de KPMG de 2020 reveló que una de cada cinco empresas incluidas en su estudio informan sobre el clima de acuerdo con las recomendaciones del TCFD. Volveremos a analizar las recomendaciones de la TCFD con más detalle en los capítulos 7 y 9.

5.4.4.3 Los ODS y los informes de sostenibilidad

La influencia de los ODS presentada en el capítulo 2 también se está dejando sentir en el ámbito de los informes corporativos, ya que muchas organizaciones hacen referencia a los objetivos en sus informes de sostenibilidad para hablar de los planes de acción, los objetivos y los logros (véase KPMG, 2020). Si bien es evidente que los ODS no son un marco para la elaboración de informes per se, ni fueron diseñados explícitamente para ser aplicados a nivel corporativo, su estructura general, con los objetivos y metas definidos, parece haber resultado atractiva para muchas organizaciones como forma de organizarse e informar. Tal vez en parte debido a la tracción sustancial que han ganado los ODS, en 2018 el GRI y el Pacto Mundial de las Naciones Unidas lideraron una iniciativa para producir una serie de documentos de orientación para las organizaciones con respecto a cómo los ODS podrían integrarse en la presentación de informes de la organización. Dada la importancia de los ODS, cabría esperar que su influencia en los informes corporativos continúe durante algún tiempo. Sin embargo, aún es pronto para saber qué tipo de implicaciones puede tener la presentación de informes sobre los ODS, o a través de los ODS, para los grupos de interés de las organizaciones, las relaciones de rendición de cuentas o las sociedades en general. El estudio de KPMG (2020) parece sugerir que hay mucho margen de mejora, al señalar que la información sobre los ODS es a menudo "desequilibrada y desconectada de los objetivos empresariales" (p. 48). Sin embargo, dada su influencia hasta la fecha, conviene reconocerlos aquí.

5.4.5 Resumen de las normas y marcos de información

A través de este análisis selectivo de los estándares y marcos, hemos puesto de manifiesto que hay una serie de instituciones y colectivos que tratan de influir en diferentes aspectos de los informes de sostenibilidad de las empresas por diversas razones. Sin embargo, también merece la pena reconocer que estos estándares y marcos se solapan y se influyen mutuamente. Por ejemplo, el GRI influye explícitamente en el <IR> y gran parte de la información que las empresas producen a través de los informes del GRI o del <IR> se incluye en la base de datos del CDP. Además, dado que las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad siguen siendo cada vez más habituales, la gama de audiencias interesadas en dicha información crece y los marcos de elaboración de informes maduran, es muy probable que se produzcan cambios entre las organizaciones que elaboran y promueven los informes. Un ejemplo, y quizás un precursor de futuros cambios, tuvo lugar en noviembre de 2020, cuando la SASB y el IIRC anunciaron sus planes de fusionarse en 2021 para convertirse en la Value Reporting Foundation, lo que ilustra los objetivos e intereses compartidos de estas dos instituciones.

También debemos tener en cuenta que los distintos estándares y marcos de sostenibilidad son también políticos en el sentido de que sirven a diferentes propósitos, tienen diferentes prioridades y enfatizan los puntos de vista de diferentes grupos de interés y grupos de interés. Por lo tanto, en este ámbito existe una competencia inherente entre los marcos de información con respecto a cuál tiene más seguidores y más empresas que los aplican, ya que esto ayuda a los proveedores de marcos a fortalecer su posición institucional y potencialmente proporciona un impulso en los debates políticos sobre cómo será la información de sostenibilidad en el futuro. Un ejemplo de ello es el debate que se produjo después de que la IFRS publicara en octubre de 2020 un documento de consulta sobre si debían involucrarse en el área mediante el lanzamiento de un Consejo de Estándares de Sostenibilidad para complementar y trabajar en paralelo con el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad. Este carácter político de las normas y los marcos repercute en nuestro siguiente tema, el debate en curso sobre la regulación de los informes de sostenibilidad.

5.5 Regulación de los informes de sostenibilidad: Un debate en curso

A lo largo de la evolución de los informes de sostenibilidad hasta su forma actual, se ha debatido intensamente si este tipo de práctica debería ser obligatoria. Asimismo, a lo largo de los años se han propuesto diversos marcos y directrices, incluidos los ya mencionados, para la presentación de informes, a menudo con el argumento de que algunos tipos de marcos son necesarios para garantizar la utilidad de la información. A medida que la urgencia de los esfuerzos globales de sostenibilidad se hace más tangible, y se ha observado que la información no financiera reportada también tiene cierto valor para los inversores, ha habido crecientes intentos de crear estructuras que estandaricen la provisión de revelaciones de sostenibilidad, o partes de ella, con la afirmación de que esto debería mejorar la comparabilidad de la información de sostenibilidad.

5.5.1 Aumento de las iniciativas de regulación

Ya hemos mencionado brevemente cómo Australia, debido al contexto nacional, tiene requisitos de información en torno al agua, por ejemplo. Este no es el único ejemplo y muchos países tienen requisitos nacionales y/o regionales y factores que influyen en el

comportamiento informativo. Francia, por ejemplo, tiene desde hace algún tiempo algunos requisitos de divulgación obligatoria para algunas empresas en relación con los empleados (conocido como "le bilan social"), y Sudáfrica, donde la <IR> ha tenido mucha influencia, se menciona a menudo como un ejemplo en el que se requiere algún tipo de información. Analicemos algunos de estos contextos e impulsores de la regulación al considerar el debate actual en torno a la regulación de los informes de sostenibilidad.

A medida que las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad se han ido generalizando, ha habido un número creciente de iniciativas e instrumentos reguladores establecidos principalmente por los gobiernos. Uno de los avances normativos más discutidos es la Directiva de la Unión Europea sobre divulgación de información no financiera, que fue adoptada por la Unión Europea en diciembre de 2014 y posteriormente introducida en las legislaciones nacionales de los Estados miembros en 2016. La directiva estipula que las denominadas entidades de interés público de la Unión Europea con más de 500 empleados deben publicar información sobre sus políticas, principales riesgos y resultados relacionados con cuestiones medioambientales, aspectos sociales y de los empleados, respeto de los derechos humanos, lucha contra la corrupción y cuestiones de soborno. La directiva no exige a las empresas que utilicen ningún formato de información en particular y permite que la información se trate en un informe independiente, o bien que se incluya en el informe de gestión de la organización. Hay algunas variaciones entre los Estados miembros en cuanto a las organizaciones que se consideran entidades de interés público que entran en el ámbito de aplicación de la directiva. En todos los Estados miembros se incluyen, como mínimo, las empresas cuyas acciones cotizan en bolsa, los bancos y las compañías de seguros, pero el requisito puede ampliarse si un Estado miembro lo desea.

En otros lugares, el número de instrumentos reguladores relativos a la información no financiera de las empresas se ha ampliado rápidamente, una evolución que se describe con más detalle en el útil informe *Carrots and Sticks*, centrado en la regulación de los informes de sostenibilidad (véase Van der Lugt et al., 2020). Como ya se ha mencionado, estos instrumentos varían sustancialmente en cuanto a su naturaleza y alcance, ya que algunos establecen requisitos exactos de información sobre cuestiones como determinadas sustancias medioambientales, mientras que otros adoptan un enfoque más genérico y exigen que se facilite información no financiera a los grupos de interés. También se ha observado que, además de los gobiernos, estos requisitos han sido establecidos cada vez más por otras instituciones, como los reguladores financieros y las bolsas de valores (Van der Lugt et al., 2020). Esta evolución tiene probablemente mucho que ver con el mercado de la inversión, ya que cada vez es más evidente que, además de la información financiera, el éxito de las empresas a largo plazo depende de cómo aborden las cuestiones no financieras, incluida la sostenibilidad. Por ello, los inversores buscan activamente acceder a la información sobre sostenibilidad de las empresas y aprender a entender los resultados de sostenibilidad de las organizaciones, así como su relación con los resultados financieros. Más adelante, en el capítulo 7, volveremos a tratar este tema con más detalle.

5.5.2 ¿Debería regularse la elaboración de informes de sostenibilidad, y cómo?

Aunque la cuestión de "si los informes de sostenibilidad deben ser obligatorios o voluntarios" se ha debatido durante mucho tiempo, queremos subrayar que esta cuestión es mucho más compleja de lo que parece. No se trata sólo de si se informa o no, ya que los instrumentos reguladores y los estándares pueden centrarse en diferentes elementos de la información y exigir distintos niveles de detalle y especificidad de un informe. También podríamos replantear esta pregunta sobre la normativa como "¿tiene una organización que proporcionar información no financiera?", pero dada la complejidad y la diversidad relativa a los informes de sostenibilidad de la que se habla, quizá sea más apropiado preguntar "¿sobre qué cuestiones de sostenibilidad tiene que informar una organización?" Lo que resulta es que, si bien hay algunos instrumentos reguladores que obligan a una organización a proporcionar un determinado tipo de divulgación no financiera de forma periódica, es más común que los reguladores hayan puesto en marcha instrumentos que obligan a las organizaciones a publicar información sobre aspectos concretos de sus operaciones, como las emisiones de gases de efecto invernadero, el agua, los aspectos relacionados con los empleados, así como cuestiones de anticorrupción y soborno.

Otra cuestión es si el instrumento normativo obliga o no a dar instrucciones específicas sobre cómo debe proporcionarse la información. Algunos de los estándares establecidos para la elaboración de informes de sostenibilidad incluyen orientaciones muy detalladas sobre cómo una organización debe recoger, compilar y divulgar información sobre aspectos concretos. En el caso de los instrumentos normativos, a veces puede ser así, pero a menudo los requisitos se establecen de tal forma que una organización puede seguir eligiendo cómo y de qué forma publicará la información. Este es el caso, por ejemplo, de la directiva de la Unión Europea sobre información no financiera, aunque esto podría cambiar a la luz de las consultas de la Unión Europea en 2020 para reforzar su directiva sobre información no financiera con el fin de apoyar, a través de una divulgación corporativa más eficaz, la entrega efectiva del Acuerdo Verde Europeo.

Por último, al igual que con el establecimiento de cualquier estipulación, es pertinente preguntarse cómo los gobiernos u otras autoridades siguen si los instrumentos reguladores se están cumpliendo, y si hay sanciones u otras consecuencias por el incumplimiento. En términos generales, muchos de los instrumentos son todavía bastante novedosos, y como tales no se hacen cumplir con la misma severidad que, por ejemplo, la normativa de contabilidad financiera. Uno de los enfoques más comunes hasta ahora ha sido el de "cumplir o explicar", lo que significa que si la organización no puede (o no quiere) cumplir con los requisitos reglamentarios establecidos, tiene que proporcionar en sus declaraciones una explicación de por qué no lo está haciendo en este momento, a veces seguida de una declaración sobre cómo se propone cumplir en el futuro. En general, sin embargo, las consecuencias del incumplimiento han sido limitadas.

También existe un fuerte argumento en contra de la obligatoriedad de una determinada práctica de información sobre sostenibilidad. Este argumento no procede únicamente de quienes desean evitar la presentación de informes, como cabría esperar, sino más bien de

quienes creen que aún no hemos llegado a conocer la mejor manera de informar. En otras palabras, no se han alcanzado las "mejores prácticas" en la elaboración de informes de sostenibilidad. Sugieren que al establecer una práctica actual como la que todos deben seguir, los reguladores también limitarían la innovación. Dentro de los informes de sostenibilidad, hemos recorrido un largo camino desde los incipientes informes medioambientales publicados a principios de la década de 1990. El entorno del mercado se ha vuelto cada vez más global y complejo, las capacidades de recopilación y procesamiento de datos se han desarrollado ampliamente, y el interés general por las cuestiones de sostenibilidad ha crecido en las sociedades en general, así como en el mundo empresarial. Por lo tanto, al no imponer un modelo concreto y dejar a las organizaciones espacio para imaginar e innovar, es posible que se les ocurran formas nuevas y alternativas de producir y presentar las cuentas e informes de sostenibilidad, lo que podría ayudar a abordar la complejidad de la sostenibilidad. Por supuesto, se trata de una estrategia quizás arriesgada que depende de las empresas para informar y desarrollar prácticas de información. El capítulo 8 se refiere a este punto y puede resultarle útil a la hora de desarrollar su propia posición en relación con la regulación de los informes de sostenibilidad.

5.6 Conclusión

En este capítulo hemos ofrecido una visión general del panorama de los informes de sostenibilidad. Llegados a este punto, debería ser evidente que, mientras que en la década de los noventa todavía se podía hablar de los informes de sostenibilidad como un fenómeno marginal, en el complejo entorno empresarial actual el papel y la relevancia de la información no financiera de las empresas están ampliamente establecidos. Al mismo tiempo, todavía nos encontramos ante una práctica emergente, lo que implica que, a pesar de su considerable desarrollo, gran parte de las estructuras y los entornos institucionales todavía están en desarrollo, y de hecho necesitan desarrollarse si quieren tomarse en serio las cuestiones de sostenibilidad y ayudar a las organizaciones a abordarlas.

Además, el desarrollo de divulgaciones obligatorias o de diferentes estándares no es una panacea para los informes de sostenibilidad. Es esencial que las organizaciones comprendan su contexto específico y el tipo de información que interesa a sus grupos de interés. Los distintos estándares de elaboración de informes facilitan a las organizaciones la divulgación de información y hacen que la información producida sea más comparable y comprensible. Sin embargo, al mismo tiempo hay que destacar que los estándares de divulgación son, por su propia naturaleza, compromisos. Esto implica que estos estándares rara vez, o nunca, hacen que las organizaciones divulguen información que ponga de manifiesto que sus actividades ponen en peligro de forma sustancial la búsqueda global de la sostenibilidad. Sin duda, la información puede ser útil para algunos grupos de interés, por ejemplo, para proporcionar información útil para la toma de decisiones sobre los riesgos medioambientales y ayudar así a los inversores a tomar mejores decisiones financieras a corto plazo. Que esto sea suficiente ante los inminentes desafíos de la sostenibilidad global es una cuestión totalmente diferente. Esto nos remite a las cuestiones relativas al papel de los informes de sostenibilidad en las sociedades, así como a la forma de entender la responsabilidad de las organizaciones, algo que abordamos específicamente en el siguiente capítulo.

Referencias

- Andrew, J. and Baker, M. (2020). Corporate Social Responsibility Reporting: The Last 40 Years and a Path to Sharing Future Insights. *Abacus*, 56(1), 35–65.
- Buhr, N. Gray, R. and Milne, M. (2014). Histories, Rationales and Future Prospects for Sustainability Reporting. In Unerman, J., Bebbington, J. and O’Dwyer, B. (eds), *Sustainability Accounting and Accountability* (2nd edn). Routledge.
- Burchell, S., Clubb, C. and Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 381–413.
- Ernst and Ernst. (1976). *Social Responsibility Disclosure*. Ernst and Ernst.
- Gray, R., Adams, C. and Owen, D. (2014). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*. Pearson.
- Guthrie, J. and Parker, L. D. (1989). Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting and Business Research*, 19, 343–352.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2021). The International <IR> Framework. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (accessed 1 March 2021).
- Kolk, A. (1999). Evaluating Corporate Environmental Reporting. *Business Strategy and the Environment*, 8, 225–237.
- Kolk, A., van der Veen, M. L., van Wateringen, S. L., van der Veldt, D., and Walhain, S. P. (1999). *KPMG International Survey of Environmental Reporting 1999*. KPMG/WIMM. pure.uva.nl/ws/files/1966927/121_kpmg1999.pdf (accessed 14 August 2020).
- KPMG (2020). *The Time has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*. Available at <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (accessed 2 December 2020).
- Laine, M. (2010). Towards Sustaining the Status Quo: Business Talk of Sustainability in Finnish Corporate Disclosures 1987–2005. *European Accounting Review*, 19(2), 247–274.
- Lehman, G. (1999). Disclosing New Worlds: A Role for Social and Environmental Accounting and Auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 217–241.
- O’Dwyer, B. and Unerman, J. (2020). Shifting the Focus of Sustainability Accounting from Impacts to Risks and Dependencies: Researching the Transformative Potential of TCFD Reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(5), 1113–1141.
- Rinaldi, L., Unerman, J., and de Villiers, C. (2018). Evaluating the Integrated Reporting Journey: Insights, Gaps and Agendas for Future Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 1294–1318.
- Tregidga, H. and Laine, M. (2021). Standalone and Integrated Reporting. In Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- Tregidga, H., Milne, M. and Kearins, K. (2014). (Re)presenting “sustainable organizations”. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 477–494.
- Van der Lugt, C. T., van de Wijs, P. P. and Petrovics, D. (2020). *Carrots and Sticks 2020 – Sustainability Reporting Policy: Global Trends in Disclosure as the ESG Agenda Goes Mainstream*. Global Reporting Initiative (GRI) and the University of Stellenbosch Business School (USB).

Lecturas y recursos adicionales

- Belal, A. R., Cooper, S. and Roberts, R. (2013). Vulnerable and Exploitable: The Need for Organisational Accountability and Transparency in Emerging and Less Developed Economies. *Accounting Forum*, 37(2), 81–91.
- Cho, C. H., Michelon, G., Patten, D. M. and Roberts, R. W. (2015). CSR Disclosure: The More Things Change...?. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(1), 14–35.
- Global Reporting Initiative (GRI): www.globalreporting.org
- International Integrated Reporting Council (IIRC): <https://integratedreporting.org>
- Levy, D. L., Brown, H. S., and de Jong, M. (2010). The Contested Politics of Corporate Governance: The Case of the Global Reporting Initiative. *Business and Society*, 49(1), 88–115.
- Milne, M. J., and Gray, R. (2013). W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, 118(1), 13–29.
- Sustainability Accounting Standards Board (SASB): www.sasb.org

Capítulo 6. El proceso de elaboración de informes de sostenibilidad

En este capítulo describimos y examinamos las múltiples etapas de la decisión de producir y elaborar un informe de sostenibilidad. Lo hacemos no solo para ayudar a entender la práctica, sino también para considerar su naturaleza multifacética y compleja. Utilizamos el modelo de proceso jerárquico por etapas propuesto por Deegan y Unerman (2011) para explorar este tema. Estos autores describen las distintas decisiones que se toman en relación con la elaboración de informes de sostenibilidad en cuatro grandes etapas, a saber: por qué informa una organización, a quién se dirige la información que se comunica, sobre qué se informa y cómo se elabora el informe. Es muy útil que este debate se base en la consideración de la rendición de cuentas. A continuación, añadimos un debate sobre el aseguramiento de los informes de sostenibilidad que, según sugerimos, es otra etapa del proceso de elaboración de informes de sostenibilidad. Este enfoque del proceso de elaboración de informes de sostenibilidad proporciona una base sobre la que podemos considerar el papel de los informes de sostenibilidad dentro de la transición hacia una sociedad más sostenible en general.

Al igual que en el capítulo anterior, nos centramos principalmente en la elaboración de informes por parte de las empresas, y en particular de las grandes empresas. Esto se debe a las mismas razones expuestas en el capítulo 5. Podría decirse que las prácticas de elaboración de memorias de sostenibilidad de las empresas (en particular de las grandes empresas) tienen más importancia y visibilidad no sólo por su tamaño, sino también por sus impactos y, al ser el principal foco de la investigación académica, nuestro conocimiento sobre ellas es sustancial. Aunque los procesos de elaboración de informes de sostenibilidad de otros tipos de organizaciones, por ejemplo, del sector público y de las organizaciones sin ánimo de lucro, seguirán parte del proceso que se describe a continuación, algunos aspectos serán diferentes.

Al final de este capítulo usted debería:

- Comprender el modelo de proceso jerárquico por etapas y las distintas decisiones que se toman en relación con la elaboración de informes de sostenibilidad en cada una de las etapas.
- Comprender la rendición de cuentas holística y estratégica en relación con los informes de sostenibilidad.
- Conocer las prácticas de aseguramiento de los informes de sostenibilidad.
- Haber reflexionado críticamente sobre el papel de los informes de sostenibilidad en la transición hacia una sociedad más sostenible.

6.1 Introducción del modelo de proceso jerárquico por etapas

Para contextualizar nuestra presentación del proceso de elaboración de informes de sostenibilidad de las organizaciones, utilizamos el modelo de proceso jerárquico por etapas

propuesto por Deegan y Unerman (2011). Este modelo esboza las distintas decisiones que se toman en relación con la elaboración de informes de sostenibilidad.

El proceso propuesto por Deegan y Unerman (2011) incluye cuatro grandes etapas:

- 1) ¿Por qué informa la organización? ¿Cuáles son las motivaciones para proporcionar información de sostenibilidad?
- 2) ¿A quién se dirige la información reportada? ¿A quiénes se dirige el informe?
- 3) ¿Qué información se comunica? ¿Qué cuestiones son importantes para la organización y qué información necesitan y les interesa a los grupos de interés?
- 4) ¿Cómo se elabora el informe? ¿En qué forma y formato se divulga y comunica la información?

Analizaremos estas etapas con más detalle cuando hablemos del proceso de elaboración del informe. También incluimos una etapa adicional, el aseguramiento y la decisión de asegurar un informe de sostenibilidad, ya que lo identificamos como una etapa clave en el proceso de elaboración de informes de sostenibilidad que no se recoge en Deegan y Unerman (2011). Los aspectos clave del modelo se describen en la figura 6.1. Sin embargo, antes de empezar, y para evitar una simplificación excesiva del proceso de elaboración de informes, es importante reconocer que las distintas etapas del modelo están interconectadas. Aunque tratamos cada una de ellas por separado, las decisiones tomadas en una etapa afectan a las siguientes y, por tanto, deben considerarse en relación con las demás.

6.1.1 Introducción de la rendición de cuentas estratégica y holística

Un aspecto definitorio del modelo de Deegan y Unerman que lo hace especialmente relevante para el tema de este libro es la consideración de dos formas alternativas de entender la rendición de cuentas de las organizaciones en relación con los informes de sostenibilidad. Las denominan rendición de cuentas estratégica y rendición de cuentas holística. Estas dos formas se sitúan en ambos extremos de un continuo y, como tales, representan dos perspectivas contrastantes. Más que mantener una posición u otra, es probable que una organización se encuentre en algún punto entre estos dos tipos. Aunque Deegan y Unerman (2011) vinculan explícitamente estas formas de rendición de cuentas a la primera etapa del proceso de elaboración de informes, por qué informa una organización, tienen implicaciones en todo el proceso. Introducimos estos conceptos aquí y volvemos a su discusión en cada una de las etapas siguientes.

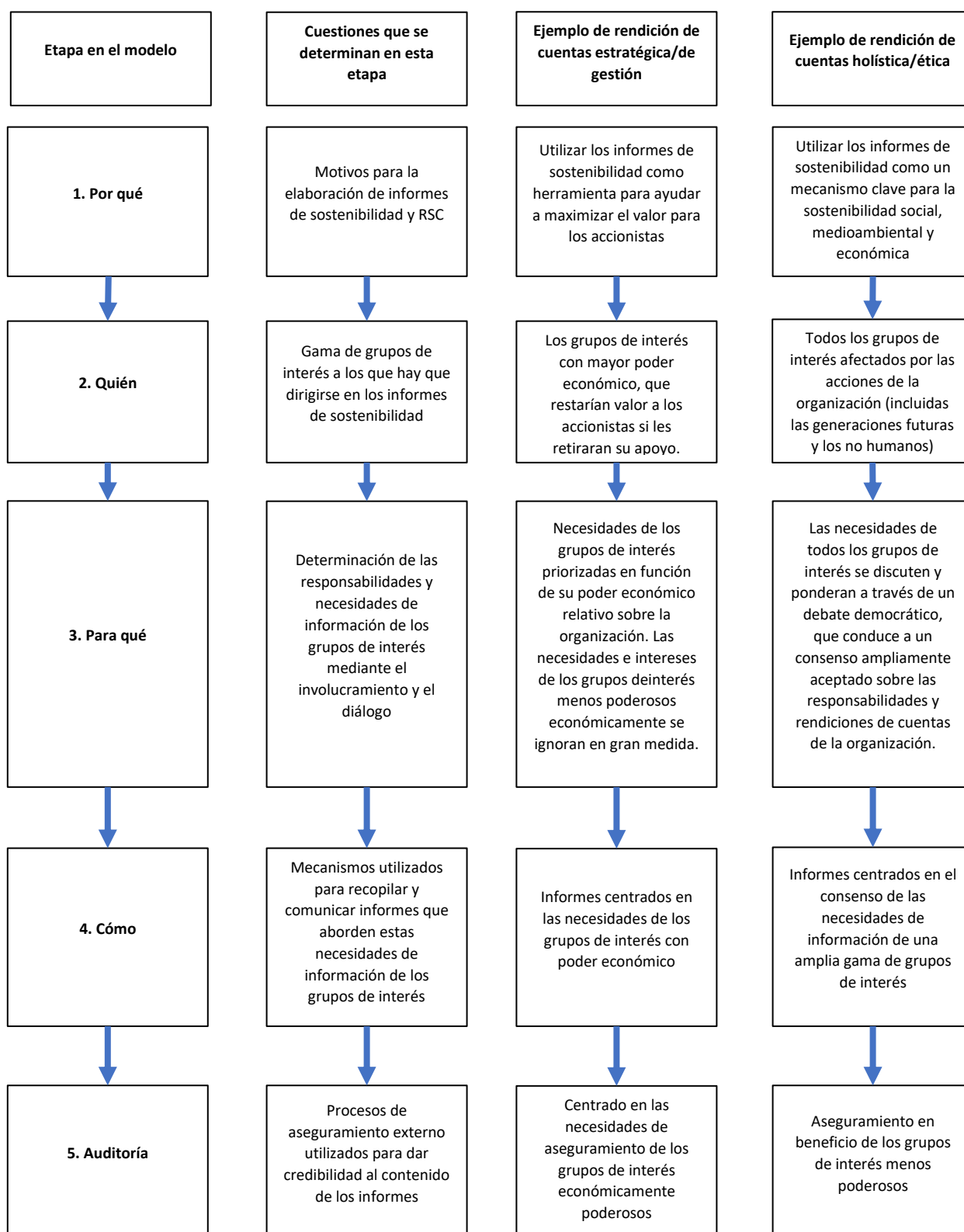


FIGURA 6.1 El modelo de proceso jerárquico por etapas

Hacia el extremo estratégico del continuo de la rendición de cuentas, la función principal del informe de sostenibilidad es ayudar a la organización a alcanzar sus objetivos financieros, normalmente entendidos como la maximización de los beneficios y el aumento del valor para los accionistas. Por lo tanto, se considera que los directivos utilizan los informes de sostenibilidad como una herramienta más en su intento de garantizar que los grupos de interés que pueden afectar a la consecución de la rentabilidad de la organización sigan apoyando a la dirección en este objetivo. En este caso, la elaboración de informes de sostenibilidad no se considera una cuestión de transparencia y de suministro de información sobre las actividades de la organización en sí, sino un medio que puede utilizarse de forma estratégica para influir en la forma en que los grupos de interés con poder económico perciben la organización y sus prácticas de sostenibilidad. Hay una gran cantidad de investigaciones que ponen de relieve cómo las organizaciones han utilizado sus informes de sostenibilidad y la información que contienen para intentar reforzar su reputación y dar una imagen positiva de sus actividades, políticas e impactos relacionados con la sostenibilidad.

En el otro extremo del continuo se encuentra la perspectiva holística. Los informes de sostenibilidad se ven de forma diferente y más amplia desde esta perspectiva. A diferencia de la rendición de cuentas estratégica, una organización no dirige sus informes únicamente a los grupos de interés más poderosos o influyentes desde el punto de vista económico, sino que informa a una gama mucho más amplia de grupos de interés. Al adoptar una perspectiva holística de la rendición de cuentas, una organización ve la necesidad de rendir cuentas de sus actividades, incluyendo tanto su uso de los recursos sociales, económicos y medioambientales como los impactos directos e indirectos que tiene sobre los diferentes grupos de interés, los ecosistemas y la sociedad en general. En este caso, la organización utiliza la elaboración de informes de sostenibilidad como un medio importante que mejora la concienciación y el conocimiento de los grupos de interés sobre las actividades de la organización, establece potencialmente oportunidades para el diálogo y el aprendizaje colaborativo y, por tanto, ayuda a transformar la organización para que esté más alineada con la sostenibilidad.

6.2 ¿Por qué informa la organización?

La primera etapa del proceso de elaboración de informes se refiere a la cuestión de por qué una organización elabora una memoria de sostenibilidad. Teniendo en cuenta que gran parte de la práctica de la elaboración de informes de sostenibilidad sigue siendo voluntaria, esta etapa se refiere al interés por saber por qué muchas organizaciones dedican lo que pueden ser recursos sustanciales (tiempo y dinero) a la elaboración de un informe.

Los motivos de las organizaciones para elaborar informes de sostenibilidad son diversos. La investigación ha identificado una variedad de razones, tanto para iniciar la elaboración de informes como para continuar con la práctica. Reconocemos que algunos sostienen que las motivaciones son menos importantes que el acto de informar en sí mismo, es decir, que lo que más importa es si una organización elabora o no un informe y no la cuestión de por qué. Sin embargo, como señalamos anteriormente, las decisiones en el proceso de elaboración de informes están interrelacionadas y, por tanto, diferentes motivaciones conducen a diferentes tipos de prácticas de elaboración de informes. En otras palabras, las motivaciones que

subyacen a la elaboración de un informe también afectan a las demás fases del proceso de elaboración de informes. La decisión de una organización de elaborar un informe puede considerarse útilmente en relación con el continuo estratégico y holístico de la rendición de cuentas presentado anteriormente. Aunque es evidente que esta descripción es demasiado simplista, nos ayuda a debatir y comprender la variedad de enfoques en relación con los informes de sostenibilidad.

La rendición de cuentas estratégica es una concepción estrecha de la rendición de cuentas en la que los informes de sostenibilidad están estratégicamente impulsados por motivos económicos y de beneficio. Desde esta perspectiva, se considera que la rendición de cuentas de una empresa es ante todo para sus accionistas y para el cumplimiento del aumento de la riqueza de los mismos. Por ello, los informes de sostenibilidad se consideran una herramienta para obtener, conservar o mantener el apoyo de los grupos de interés que tienen poder para influir en los objetivos de la empresa. Por tanto, la motivación de los informes desde esta perspectiva es por estas razones estratégicas.

En el otro extremo del espectro se encuentra la rendición de cuentas holística. Esta perspectiva, como hemos reconocido, se apoya en un razonamiento ético, lo que lleva a que las motivaciones para realizar informes de sostenibilidad sean diferentes a las de la rendición de cuentas estratégica. Es decir, desde esta perspectiva más amplia de la rendición de cuentas, la motivación para elaborar un informe está relacionada con la responsabilidad sentida de ser transparente, de cumplir con la relación de rendición de cuentas y también de proporcionar los medios por los que se pueden establecer relaciones de rendición de cuentas. Las motivaciones desde esta perspectiva también pueden estar relacionadas con el objetivo de transformar las prácticas de las empresas para que sean más sostenibles desde el punto de vista social, medioambiental y económico.

Estos extremos polares de un continuo son obviamente simplificaciones, y la realidad en las organizaciones es mucho más complicada. Por ejemplo, puede haber puntos de vista muy diferentes dentro de una organización. Con el riesgo de reforzar los estereotipos, podríamos prever que un grupo de sostenibilidad de una organización se posicione más hacia el extremo de la rendición de cuentas holística del continuo, mientras que el grupo de finanzas considere que su visión de los informes de sostenibilidad está más cerca de la rendición de cuentas estratégica. Del mismo modo, es probable que los directivos individuales tengan su propia perspectiva al respecto. Desde el punto de vista de la organización, esto subraya la importancia de mantener un diálogo interno regular sobre el papel que se considera que tienen los informes de sostenibilidad para la organización. Si el enfoque no es claro y compartido internamente, la organización corre el riesgo de que varios grupos envíen mensajes contradictorios a los grupos de interés. Esto también pone de manifiesto la importancia que pueden tener los responsables internos de la elaboración de informes de sostenibilidad en el desarrollo de los mismos en una organización. Estas personas clave pueden ser muy influyentes a la hora de marcar la pauta de las prácticas de elaboración de informes en una organización.

En general, es importante que consideremos las motivaciones que tienen las organizaciones para presentar informes de sostenibilidad de una manera determinada. Esto nos lleva a la finalidad de la información sobre sostenibilidad. ¿Hasta qué punto los informes de

sostenibilidad se enfocan desde la perspectiva de la rendición de cuentas estratégica, en la que se considera que el objetivo más amplio de estas divulgaciones es ayudar a la organización a maximizar su valor para los accionistas? O bien, ¿hasta qué punto los informes pretenden cumplir con una rendición de cuentas más holística, que incluiría considerar las divulgaciones de sostenibilidad como un mecanismo clave a través del cual una organización podría transformarse y avanzar hacia la sostenibilidad social, ambiental y económica? Las organizaciones siempre tienen alguna razón de ser detrás de sus actividades, y aunque las razones pueden ser a veces difusas o poco claras, los motivos no son triviales. En este caso, afectan a las siguientes fases del proceso de elaboración de informes.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: ENFOQUES TEÓRICOS SOBRE LOS MOTIVOS POR LOS QUE LAS ORGANIZACIONES INFORMAN

Muchos investigadores de informes de sostenibilidad llevan mucho tiempo interesados en analizar por qué las empresas informan. Hay varias razones para ello, entre ellas la creencia de que es necesario comprender las motivaciones para aumentar tanto el número de empresas que informan como la calidad de los informes. Para estudiar estos aspectos del informe, se han utilizado varias teorías. Un rápido vistazo a estas teorías es útil para ayudarnos a entender la primera etapa del proceso de elaboración de informes.

UNA NOTA RÁPIDA SOBRE LA TEORÍA

Antes de entrar en el debate sobre los enfoques teóricos, es importante entender qué hacen las teorías. Entre otras cosas, las teorías nos ayudan a simplificar una realidad compleja y caótica y, por tanto, a realizar interpretaciones. También se puede pensar en las teorías como lentes que nos proporcionan diferentes puntos de vista sobre el fenómeno que nos interesa. Además, es importante entender cómo funcionan las teorías en diferentes niveles. En relación con nuestro contexto, algunos enfoques teóricos se centran en los procesos organizativos y ayudan a entender por qué los informes se desarrollan de una manera determinada. Otros enfoques teóricos se centran más ampliamente en el nivel de los ámbitos organizativos, tal vez de las industrias. Estas teorías más amplias pueden ser útiles para entender cómo se difunden las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad, cómo se desarrollan y, tal vez, cómo convergen en las organizaciones. Por último, también hay teorías que prestan atención al nivel macro y ayudan a comprender cómo y por qué ocurren las cosas en el nivel social más amplio, examinando, por ejemplo, las cuestiones de poder y las estructuras hegemónicas.

También es esencial reconocer que en muchas organizaciones es probable que haya varias motivaciones en juego. La motivación para elaborar un informe puede ser diferente de la motivación para debatir (o no) determinadas cuestiones dentro del informe. Además, puede haber diferentes motivaciones para debatir determinadas cuestiones de manera particular en determinados momentos. En general, esto demuestra que sería demasiado simplista suponer que una única teoría explicaría las prácticas de elaboración de informes de una organización.

Por último, tal vez merezca la pena señalar que, mientras que gran parte de las primeras investigaciones que analizaban los informes de sostenibilidad de las empresas estaban dominadas por un pequeño número de teorías, en los estudios más recientes los investigadores han recurrido a un repertorio mucho más amplio de marcos teóricos para dar sentido a los informes de sostenibilidad. Analicemos ahora algunas de estas teorías.

TEORÍAS SOBRE LA INFORMACIÓN DE SOSTENIBILIDAD: UNA INTRODUCCIÓN

Existe un apoyo considerable a la idea de que las empresas, así como otros tipos de organizaciones, utilizan diversas formas de divulgación de la sostenibilidad con el objetivo de mejorar su imagen y posición en la sociedad. La teoría de la legitimidad (por ejemplo, Deegan, 2002) ha sido posiblemente el enfoque más común en este tipo de investigación. La idea que sustenta la teoría de la legitimidad es la de un contrato social implícito, que se propone que exista entre una organización y la sociedad en la que opera (véase el capítulo 3). Según la teoría de la legitimidad, las organizaciones tienen que demostrar su valía en

la sociedad haciendo que ellas mismas y sus operaciones parezcan estar en consonancia con los valores y las expectativas de la sociedad respectiva. En este sentido, se ha argumentado que la divulgación de la sostenibilidad es uno de los medios que las organizaciones pueden utilizar para parecer compatibles con los valores sociales más amplios. Además, la investigación también ha señalado cómo las organizaciones utilizan diferentes tácticas de legitimación en sus situaciones individuales dependiendo, por ejemplo, de si buscan ganar legitimidad organizativa en primer lugar, mantener la legitimidad ya ganada anteriormente o intentar reparar la legitimidad que por alguna razón se ha dañado o perdido. La pérdida de legitimidad puede producirse a través de un incidente adverso, por ejemplo un accidente medioambiental o un incidente importante que implique una violación de los derechos humanos, pero también puede producirse a lo largo del tiempo a través de un cambio en los valores sociales al que una organización no se adapta. Dado que las comunicaciones corporativas son una forma de dar visibilidad a contenidos que la propia organización puede controlar, estos informes pueden utilizarse para influir en la percepción pública de la entidad y, por tanto, ganar, mantener o reparar su legitimidad en la sociedad.

Aunque la teoría de la legitimidad ha sido durante mucho tiempo el enfoque más popular para explicar las motivaciones de las empresas a la hora de informar, también ha sido criticada por pintar una imagen demasiado directa, y por ello se han introducido otros enfoques teóricos para aportar más matices sobre cómo las organizaciones utilizan las divulgaciones de sostenibilidad con la intención de mejorar su posición. Uno de ellos es la gestión de las impresiones, que sostiene que los directivos seleccionan y utilizan la información de forma que distorsionan la forma en que los grupos de interés evalúan las actividades de la organización (véase Michelin et al., 2016). En una serie de artículos, Merkl-Davies y sus colegas han presentado una tipología de técnicas de comunicación que los directivos pueden utilizar para tratar de mejorar la forma en que la organización es percibida por sus grupos de interés, y posteriormente han proporcionado investigaciones empíricas sobre dichos entornos (por ejemplo, Merkl-Davies y Brennan, 2011). En otros lugares, la información corporativa se ha percibido como una forma de hipocresía organizada, lo que implica que las organizaciones utilizan una combinación de palabras, decisiones y acciones para satisfacer las expectativas de los diferentes grupos de interés (Cho et al., 2015). En estos marcos, así como en las explicaciones basadas en la teoría de la legitimidad, es común la observación de que las organizaciones han tendido a presentarse de forma positiva, haciendo más hincapié en los avances y logros positivos y proporcionando información limitada sobre las cuestiones negativas o pasándolas por alto. Muchos consideran que, en lo que respecta a la sostenibilidad, las empresas deben cumplir con lo que dicen o, de lo contrario, serán tachadas de poco sinceras, hipócritas o directamente fraudulentas. Otros sostienen, sin embargo, que debería haber más tolerancia para esa discrepancia. Refiriéndose a la idea de las conversaciones con aspiraciones, Schoeneborn et al. (2020) sugieren que esa brecha entre las conversaciones y los actos podría ser productiva: cuando las empresas hablan de futuros ideales y de otros objetivos aún no alcanzados, también se ponen el listón muy alto a sí mismas, lo que posiblemente conduzca a nuevos desarrollos y logros que no se habrían conseguido sin las elevadas aspiraciones. Por otra parte, puede que otros no estén de acuerdo con una perspectiva tan positiva. Desde una perspectiva opuesta, los estudiosos han hecho uso de enfoques discursivos para argumentar que las revelaciones de sostenibilidad de las empresas no se refieren únicamente a la empresa individual, sino que tienen implicaciones para la sociedad

en general. Las divulgaciones de gran alcance representan cuestiones de sostenibilidad más amplias de tal manera que se da por sentado un orden particular de las cosas en las sociedades, ocultando al mismo tiempo las relaciones de poder en las que se basa el orden social actual (Tregidga et al., 2014).

Los directivos de las organizaciones no toman decisiones sobre sus informes de sostenibilidad de forma aislada, sino que se sabe que prestan atención y se ven influidos por cómo se desarrolla el contexto social que les rodea, qué grupos de interés son importantes para la organización y qué hacen las demás organizaciones de su entorno. Los grupos de interés no suelen ser iguales, ya que algunos son más importantes para la organización. Asimismo, otros grupos pueden tener un poder considerable sobre la organización, aunque no necesariamente presenten demandas que puedan considerarse legítimas (véase Mitchell et al., 1997). Utilizando la teoría de los grupos de interés, los estudiosos han señalado cómo las organizaciones hacen hincapié en las necesidades y expectativas de sus grupos de interés más poderosos a la hora de elaborar sus informes de sostenibilidad. Además, el estado actual de las cosas ha sido cuestionado por aquellos que se basan en enfoques dialógicos para debatir cómo las organizaciones podrían llevar a cabo la elaboración de informes de sostenibilidad, en caso de que quisieran tener en cuenta la miríada de expectativas implícitas y explícitas de sus grupos de interés (Dillard y Vinnari, 2019).

Además de los grupos de interés, se sabe que otras organizaciones, las distintas estructuras sociales y la sociedad en general influyen en las decisiones de las empresas sobre los informes de sostenibilidad. En este sentido, los estudiosos han utilizado, por ejemplo, la teoría institucional para llamar la atención, entre otras cosas, sobre cómo las organizaciones responden a diferentes tipos de presiones institucionales derivadas de su contexto operativo. La teoría institucional también señala cómo ciertas prácticas sociales pueden convertirse en normas, que las organizaciones deben seguir de hecho, aunque no exista una regulación obligatoria u otros requisitos. En el ámbito de los informes de sostenibilidad, los teóricos institucionales han destacado la tendencia al isomorfismo, que implica que, con el tiempo, las estructuras y las prácticas de las organizaciones llegan a parecerse en un ámbito organizativo, por ejemplo, las empresas de un sector determinado. Desde esta perspectiva, es importante reconocer la aparición de diversas normas de información sobre sostenibilidad. La popularidad de la GRI y otras iniciativas puede percibirse como un escaparate de prácticas ejemplares y, por tanto, crear presiones normativas sobre las empresas para que se ajusten a ellas, aunque la elaboración de informes en sí siga siendo voluntaria (véase Larrinaga y Senn, 2021).

Desde una perspectiva más orientada al mercado, los estudiosos han analizado los informes de sostenibilidad utilizando enfoques teóricos conocidos ampliamente como teoría de la señalización o teoría de la divulgación voluntaria. Dentro de esta investigación, las divulgaciones de sostenibilidad producidas voluntariamente por las empresas se consideran señales que la dirección envía al mercado. Se considera que estas señales contienen información adicional, por lo general para los inversores, sobre cómo las cuestiones, actividades e impactos relacionados con la sostenibilidad podrían afectar a los resultados financieros de la empresa tanto a corto como a largo plazo. Uno de los elementos clave de estos debates se refiere a la gestión de los riesgos, y las divulgaciones se consideran señales que los altos ejecutivos de una empresa emiten con respecto a cómo se tienen en cuenta los riesgos en las operaciones. Estos enfoques teóricos consideran que los informes de sostenibilidad son una rendición de cuentas estratégica, lo que implica que la

información responde a las necesidades de un poderoso grupo de interés, los financieros (Michelon, 2021).

RESUMEN

Como seguramente se ha hecho evidente, los estudiosos han tratado durante mucho tiempo de dar sentido a por qué las empresas utilizan recursos en la elaboración de informes de sostenibilidad y por qué sus prácticas se desarrollan como lo hacen. Llegados a este punto, es pertinente señalar que nos encontramos ante un ámbito de la práctica que se ha desarrollado muy rápidamente en las últimas décadas. Nuestro conocimiento y comprensión de las cuestiones de sostenibilidad ha aumentado junto con el desarrollo de la práctica. Asimismo, las megatendencias de la globalización y la digitalización han avanzado mucho en el mismo periodo. En consecuencia, las sociedades no son las mismas que hace unos 20 años, lo que implica también que el contexto en el que operan las empresas ha cambiado sustancialmente. Como en toda investigación en ciencias sociales, en el ámbito de las motivaciones empresariales es muy importante tener en cuenta los factores contextuales a la hora de interpretar los resultados de las investigaciones anteriores. Por lo tanto, hay que reconocer que los resultados de las investigaciones publicadas hace unos diez o veinte años deben abordarse con precaución. Lo que puede haber ocurrido con frecuencia en un momento dado puede dejar de ser relevante y aplicable. Con demasiada frecuencia nos encontramos con trabajos de investigación e informes de estudiantes en los que las afirmaciones se justifican con pruebas que se remontan a diez o veinte años o más.

6.3 ¿A quién va dirigida la información reportada?

En las sociedades contemporáneas, cada organización tiene una plétora de grupos de interés, cada uno con sus propias necesidades, deseos y preferencias. Como hemos dejado claro, ninguna organización puede satisfacer a todos sus grupos de interés con la información sobre sostenibilidad que proporciona, al menos en un informe escrito. Hay que elegir y hacer elecciones, ya sea implícita o explícitamente. Además, las perspectivas sobre la rendición de cuentas presentadas anteriormente influyen en quién considera la organización que es el objetivo principal de las divulgaciones.

Si la organización percibe los informes de sostenibilidad en consonancia con la responsabilidad estratégica, como un mecanismo para mejorar la consecución de los objetivos financieros de la organización, las divulgaciones tienden a atender las necesidades de los grupos de interés con mayor influencia en este resultado. Sin embargo, esto no implica que todas las revelaciones sean similares, ya que las necesidades y expectativas de los grupos de interés financieros varían y los grupos de interés más importantes para la consecución de los objetivos estratégicos de la organización pueden ser variados. Por ejemplo, algunas empresas dependen en gran medida de clientes corporativos individuales en una cadena de suministro y, como tales, pueden utilizar el informe para tratar de destacar cómo están siguiendo todas las directrices éticas necesarias y cómo gestionan esta relación con los grupos de interés clave. Una organización que opere en un sector que requiera la renovación periódica de los permisos medioambientales por parte del gobierno, probablemente orientará

sus divulgaciones en este sentido. Una organización que depende de una mano de obra altamente cualificada es probable que compita con otras empresas por los relativamente escasos empleados altamente cualificados, siendo este grupo de interés económicamente poderoso en dicha organización y las revelaciones de sostenibilidad dirigidas en consecuencia. Por lo tanto, aunque cada una de estas empresas trataría de alcanzar fines estratégicos con sus informes, el contenido de sus informes de sostenibilidad sería diferente.

Tampoco hay que subestimar la importancia de los mercados financieros para las prácticas de información sobre sostenibilidad. La importancia del valor a largo plazo de la sostenibilidad para el éxito de las empresas es cada vez más evidente y, por ello, la importancia de las consideraciones medioambientales, sociales y de gobernanza (ASG) en la comunidad inversora crece constantemente (véase el capítulo 7). Esto tiene claras implicaciones para la forma y el contenido de los informes de sostenibilidad de las empresas. Los mercados financieros suelen estar más interesados en los riesgos relacionados con la sostenibilidad, así como en aquellos elementos que podrían tener implicaciones financieras a largo plazo para la empresa. Estas consideraciones también se reflejan en las normas, recomendaciones y directrices que proporcionan los grupos de los mercados financieros sobre los informes de sostenibilidad. Al mismo tiempo, este tipo de énfasis podría implicar que el enfoque de los informes se aleje de las cuestiones que interesarían a otros grupos de interés.

En el caso de que el motivo de la organización para comprometerse con la elaboración de informes de sostenibilidad caiga más hacia el extremo holístico del continuo de la responsabilidad, es más probable que la empresa considere una gama mucho más amplia de grupos de interés y las expectativas que puedan tener. Aunque muchos de estos grupos no tengan un impacto inmediato en las actividades de la organización ni en su éxito financiero, se considera que proporcionar divulgaciones de sostenibilidad que hablen también de las necesidades de estos grupos de interés es un deber que la organización debe cumplir. Esto no siempre es sencillo, ya que puede requerir un esfuerzo considerable por parte de la organización para averiguar la variedad de necesidades y expectativas de los grupos de interés. Para ello, se pueden utilizar procesos de participación de los grupos de interés para entablar un diálogo con los distintos grupos.

6.3.1 Determinación de los grupos de interés

Como se ha comentado en el capítulo 3, los grupos y sus necesidades varían. Cada ONG, comunidad y banco de inversión, por ejemplo, es diferente y tiene distintas necesidades de información. Del mismo modo, cada organización es diferente y se encuentra en un contexto geográfico, social y económico concreto. Esto implica que no hay respuestas categóricas sobre lo que un grupo de interés concreto espera o quiere saber sobre una organización concreta en relación con la sostenibilidad.

Además, es evidente que las organizaciones pueden dirigirse a múltiples grupos de interés con sus informes de sostenibilidad. Sin embargo, dado que las necesidades y expectativas de los distintos grupos de interés varían, un único mensaje uniforme no suele ser suficiente. Las organizaciones también pueden utilizar varios medios de divulgación para destacar diferentes

elementos de sus actividades, políticas e intenciones, con el objetivo de recibir reacciones positivas de múltiples grupos de interés. Por ejemplo, una organización puede tratar de utilizar su informe anual de sostenibilidad para dirigirse principalmente a los inversores y a los mercados financieros y, al mismo tiempo, utilizar los medios sociales para proporcionar información sobre sostenibilidad a los consumidores y a las comunidades cercanas a sus instalaciones. Aunque es relevante en este caso, lo discutimos más adelante (véase también Tregidga y Laine, 2021). Además, también es importante que la organización aclare cuál es el público principal de sus informes de sostenibilidad, ya que esta elección tiene implicaciones en la forma en que se realizan los informes. Quizás merezca la pena destacar algunas características generales de los grupos que más a menudo se incluyen como usuarios potenciales de la información sobre sostenibilidad de las empresas, teniendo en cuenta que no todos los grupos de interés posibles, ni todos los relevantes, están incluidos en la Tabla 6.1. Podemos hacer algunas puntualizaciones generales sobre cada grupo, lo que nos ayuda a tener en cuenta las diferentes consideraciones a la hora de dirigir la información.

TABLA 6.1 Grupos de interés comunes y sus intereses regulares

Grupo de interés común	Intereses potenciales	Otros puntos a considerar
Accionistas e inversores	Gestión del riesgo Impactos y dependencias financieras relacionadas con la sostenibilidad	Esperar información de alta calidad de una forma concisa y comparable Familiaridad con la lectura de informes corporativos
Bancos y aseguradoras	Gestión del riesgo (p. e. Principios de Ecuador: marco para la gestión de riesgos sociales y ambientales) Consideración de asuntos ASG en la toma de decisiones relacionadas con la financiación de grandes proyectos de inversión Carbón: interés decreciente de estar involucrado con negocios dependientes del carbón y del petróleo	Pueden esperar informes privados en lugar de basarse solamente en información públicamente disponible
Empleados y sindicatos comerciales	Ha sido un grupo objetivo clave para el informe de sostenibilidad Asuntos sociales, condiciones laborales Sostenibilidad en la cadena de valor Información pública usada por la alta gerencia para enviar mensajes y motivar a los empleados	Frecuentemente tiene acceso a informes y comunicaciones internos así como a informes preparados para propósitos externos. Por ejemplo, los informes de sostenibilidad pueden estar dirigidos a atraer reclutas de alto calibre
Cadena de valor o consumidores negocio a negocio	El desempeño financiero y/o el desempeño de sostenibilidad pueden ser el objetivo principal	Aquellos con poder e influencia en la cadena de valor pueden también esperar un informe privado o intentar influenciar la naturaleza del informe
Consumidores	Variedad de preocupaciones e intereses entre este grupo de interés que pueden no estar alineados	Rara vez leen los informes, pero usan redes sociales El informe puede requerir reacciones más rápidas de una

	Intereses políticos, campañas virales. Información de rápida difusión En vez de políticas generales y de información de sostenibilidad amplia, frecuentemente concentrado en incidentes singulares o productos particulares	organización. Sin embargo, los consumidores pueden obtener información a través de ONGs que hagan uso de los informes de sostenibilidad
ONGs	Frecuentemente son representantes de grupos de interés que no pueden llevar a cabo sus reclamaciones: naturaleza, derechos humanos, generaciones futuras	Algunas ONGs leen los informes de sostenibilidad, pero de modo crítico Pueden comparar los informes de sostenibilidad con información de otras fuentes (posiblemente para elaborar cuentas externas)
Comunidad local (incluyendo comunidades vulnerables)	Frecuentemente temas y controversias localizadas relacionadas a sitios y áreas de producción particular Frecuentemente hay visiones divergentes dentro de este grupo de interés	Pueden no leer los informes corporativos pero pueden demandar información a través de otros canales

6.4 ¿Qué información se reporta?

El tipo de información que se reporta es obviamente clave cuando se trata de informes de sostenibilidad. Como hemos demostrado, las posibilidades aquí son aparentemente infinitas. Al igual que en las demás etapas del modelo de proceso de elaboración de informes, la información que se comunica está influida por la perspectiva de rendición de cuentas que se adopte. Adoptar una perspectiva de rendición de cuentas estratégica significa que el enfoque del informe será probablemente más estrecho que el de uno desde una perspectiva holística. No sólo es probable que el número de grupos de interés a los que se dirige el informe sea menor, sino que el objetivo principal del informe significa que la información incluida se centrará en las posibles implicaciones financieras y los riesgos derivados de los impactos y dependencias de la sostenibilidad que la organización ha identificado. Sin embargo, incluso desde una perspectiva estratégica, es probable que haya que considerar cuidadosamente la determinación de los aspectos sobre los que se informará. Cualquiera que sea la perspectiva, la organización informante tendrá que decidir qué información incluir y con qué grado de detalle. En este caso, el concepto de materialidad y el proceso de evaluación de la materialidad introducido en el capítulo 3 cobran importancia.

6.4.1 Cómo decidir el contenido del informe: Materialidad y compromiso de los grupos de interés

En el capítulo 5 destacamos que la elaboración de informes de sostenibilidad sigue siendo una práctica mayoritariamente voluntaria en la que las empresas tienen un control sustancial sobre los temas sobre los que informan, sobre la forma en que proporcionarán la información y sobre el grado de detalle que desean dar a conocer. Algunas organizaciones son muy

cuidadas y meticulosas en su enfoque de tales opciones, mientras que otras parecen ser más flexibles y no parecen seguir ningún plan en particular. A este respecto, es importante entender que la elección del contenido está intrínsecamente relacionada con algunas de las otras decisiones comentadas anteriormente: lo que la organización pretende conseguir en primer lugar, incluido el lugar en el que se encuentra la organización en el continuo de la elaboración de informes de sostenibilidad entre la rendición de cuentas estratégica y la holística (y su dirección de viaje a lo largo de este continuo), por qué está elaborando información sobre sostenibilidad y qué grupos de interés son los principales destinatarios de la información comunicada.

Evidentemente, el hecho de que la empresa siga determinadas normas o directrices influye de manera significativa en la información que se presenta. Esto se refleja tanto en los temas elegidos para informar en primer lugar, como en la forma en que se proporciona la información. Los distintos estándares y directrices, como GRI, CDP, SASB, y otras influencias como los ODS de la ONU, tienen todos ellos diferentes enfoques e influencias a la hora de elegir los aspectos sobre los que se debe informar, dependiendo, por ejemplo, del grupo que se considere que es el presunto público objetivo de un informe. Asimismo, el nivel de detalle solicitado y recomendado en las directrices varía sustancialmente. En general, se puede afirmar que todas las empresas deben tomar decisiones sobre lo que están dispuestas a informar y cómo lo van a hacer. Dada la gran variedad de temas que se incluyen en el ámbito de la sostenibilidad, está fuera del alcance de cualquier empresa informar de todos los detalles de todos los temas a todo el mundo. Aquí es donde las consideraciones de materialidad desempeñan un papel importante.

6.4.2 Evaluación de la materialidad

Las evaluaciones de materialidad, a menudo denominadas ejercicios de determinación de materialidad, son un aspecto esencial de los procesos de elaboración de informes de sostenibilidad. En esencia, la evaluación de la materialidad significa la identificación de los temas de sostenibilidad más significativos para la elaboración de informes, idealmente desde la perspectiva de la organización y de sus grupos de interés. Aunque a primera vista parezca algo sencillo, estas evaluaciones pueden resultar muy difíciles. Es importante señalar que las consideraciones de materialidad relacionadas con las divulgaciones de sostenibilidad difieren de cómo se utiliza el concepto en la contabilidad financiera y la presentación de informes, en la que la información y los elementos se consideran materiales si pueden influir potencialmente en las decisiones económicas de quienes utilizan la información. En los informes de sostenibilidad, no existe una forma única y clara de realizar la evaluación, y las definiciones de materialidad también difieren entre las normas de información. Por ejemplo, mientras que en la SASB la materialidad se define en función del sector al que pertenece una empresa, en la GRI cada empresa debe definir y evaluar la materialidad para sí misma a través de dos dimensiones: los impactos sociales, medioambientales y económicos de las operaciones corporativas, y las opiniones de los grupos de interés. La Directiva sobre información no financiera de la UE, por tanto, intenta combinar diferentes enfoques de la materialidad destacando una perspectiva de doble materialidad, según la cual la presentación de informes debe seguir tanto la materialidad financiera, en la medida en que los inversores tengan información suficiente para comprender el desarrollo, el desempeño y la posición de

la empresa, como la materialidad medioambiental y social para permitir que otros grupos de interés comprendan los impactos de las operaciones de la empresa. Sin embargo, como hemos señalado aquí, la elaboración de un informe que satisfaga las necesidades de grupos de interés muy diferentes puede resultar una tarea ardua, ya que los distintos usuarios tienen expectativas muy variadas en cuanto a las cuestiones clave y el tipo de información necesaria.

Una forma de abordar la determinación de las cuestiones materiales y, por tanto, de la información que se incluye en la memoria de sostenibilidad, es utilizar una matriz de materialidad. En la figura 6.2 se ofrece un ejemplo. En este caso, se utiliza una matriz para trazar varias cuestiones en relación con dos dimensiones. Las dimensiones representadas en la figura 6.2 se refieren a la importancia del asunto para los grupos de interés y a la importancia del impacto; sin embargo, éstas pueden variar. Por ejemplo, algunas matrices incluyen la consideración del grado de control que la organización tiene sobre un asunto. Así, aunque una cuestión puede considerarse importante para los grupos de interés (por ejemplo, la educación financiera en relación con una institución financiera), puede determinarse que la cuestión tiene una baja materialidad debido a que la organización (en este caso un banco) tiene, o considera que tiene, poco control o impacto sobre la cuestión en sí. Es importante tener en cuenta qué dimensiones se incluyen cuando se examina la matriz de materialidad de una organización, ya que influyen en lo que se considera material y, por tanto, en lo que se puede informar.

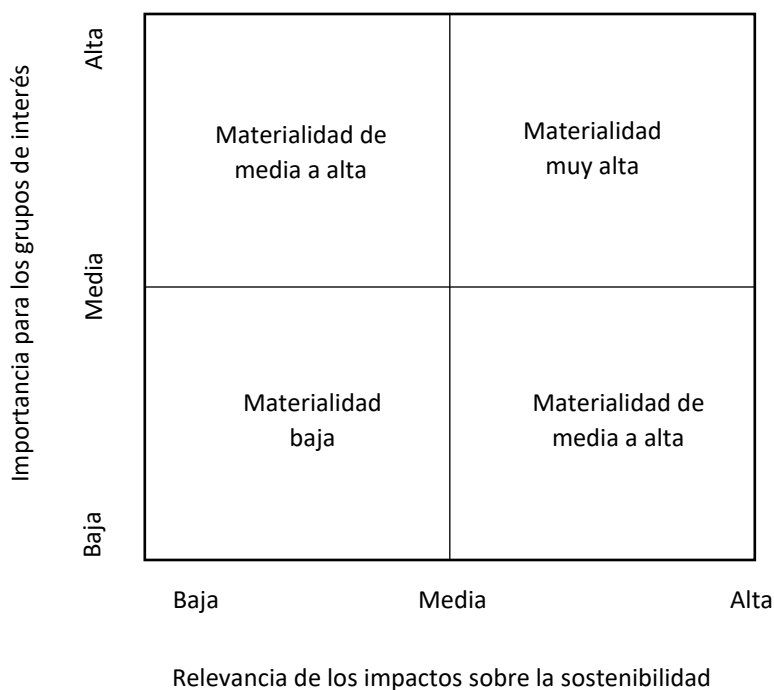


FIGURA 6.2 Matriz de materialidad

Los puntos de vista de los grupos de interés rara vez están unificados, y al evaluar la materialidad la organización también tiene que elegir qué grupos de interés considera que tienen puntos de vista que considera más significativos. Además, es probable que una

evaluación de la materialidad resulte diferente dependiendo de quién sitúe las cuestiones en la matriz mencionada, la empresa o los propios grupos de interés. Esencialmente, la materialidad no es en absoluto algo objetivo, sino que es algo que una organización define a través de juicios en un lugar y momento concretos. No es de extrañar que las organizaciones aborden la materialidad y apliquen los procesos de materialidad de diferentes maneras (Moroney y Trotman, 2016).

Enfoque en la práctica: Matrices de materialidad

Para ayudar a entender este proceso de determinación de la materialidad para la elaboración de informes de sostenibilidad, sería útil considerar un ejemplo práctico de ello. Muchas organizaciones incluyen una copia de su matriz de materialidad en su memoria de sostenibilidad; de hecho, es una inclusión clave cuando se informa utilizando los marcos GRI o <IR>. Le recomendamos que vuelva al informe que examinó anteriormente, aunque una simple búsqueda en Internet de la matriz de materialidad también le permitirá encontrar ejemplos de algunas grandes empresas (por ejemplo, Nestlé, H&M y Unilever tienen ejemplos completos disponibles en línea).

Encuentre la matriz de materialidad en el informe y reflexione sobre las siguientes preguntas: ¿Qué temas incluyen y cuáles se consideran más/menos importantes? ¿Hay cuestiones que esperaría ver y que no están incluidas?

Muchas de estas matrices van acompañadas de una descripción de cómo se ha llevado a cabo el proceso de determinación de la importancia. Le sugerimos que también lea y reflexione sobre esta declaración a la luz de este capítulo. Por ejemplo, ¿ nombra la organización a los grupos de interés incluidos en el proceso de materialidad? ¿Parece que tienen una visión amplia o estrecha de los grupos de interés de la empresa?

Podemos aprender mucho de estos ejercicios de materialidad y afectan directamente a lo que se incluye en el informe, por lo que puede merecer la pena dedicar algo de tiempo a su consideración.

6.4.3 ¿Qué nivel de detalle se requiere?

Una vez que una organización ha pasado por la evaluación de la materialidad y ha identificado los aspectos más importantes, todavía tiene que decidir qué información va a comunicar sobre ese aspecto, el grado de detalle que va a proporcionar y cómo se va a presentar la información en general. En comparación con los estados financieros, que suelen seguir una estructura y un formato unificados en todas las organizaciones, en los informes de sostenibilidad es de esperar que haya variaciones. Las organizaciones tienen espacio para decidir el equilibrio entre: información cualitativa y cuantitativa; uso de imágenes, gráficos e infografías; suministro de información agregada o detalles más específicos. También puede haber variaciones temáticas: una organización puede decidir utilizar su informe de sostenibilidad este año para discutir su enfoque sobre el cambio climático y el rendimiento del carbono con más detalle, mientras que reduce las revelaciones sobre otras cuestiones al mínimo. Los incidentes importantes también pueden tener un impacto: BP, por ejemplo, tras el accidente de la plataforma petrolífera Deepwater Horizon en 2010, utilizó gran parte de su informe de sostenibilidad del año siguiente para hablar del incidente, y Volkswagen prestó

mucha atención a las cuestiones éticas y los procesos internos tras el escándalo de las emisiones Dieselgate en 2015.

Por lo tanto, no entramos en más discusiones sobre los detalles de la información proporcionada aquí, ya que la variación sustancial inherente a los informes de sostenibilidad desafía cualquier explicación repetitiva o simples listas de verificación. Sin embargo, observarán que volveremos a tratar este tema a lo largo del resto del libro. En los dos capítulos siguientes, hablaremos del contenido de las memorias de sostenibilidad al tratar de los mercados financieros y de las cuentas externas. Del mismo modo, al presentar los temas clave de la sostenibilidad en la parte C del libro, también hablaremos de cómo esas cuestiones clave, como el carbono, la biodiversidad y los derechos humanos, se relacionan con los informes de sostenibilidad y aparecen en ellos.

6.5 ¿En qué forma y formato se comunica la información?

Hasta ahora nos hemos centrado en los informes de sostenibilidad. Sin embargo, hay diferentes canales de comunicación que las organizaciones pueden elegir para su información de sostenibilidad. La elección de los canales de comunicación está relacionada con la forma en que una organización percibe su rendición de cuentas. Siguiendo la idea de la rendición de cuentas estratégica, la organización puede centrarse en una estrecha gama de canales de comunicación según lo prefieran la organización y sus principales grupos de interés. Por el contrario, manteniendo la rendición de cuentas holística en el centro, los gestores pueden optar por un conjunto más amplio de canales de comunicación al tratar de estar en contacto con una gama más diversa de grupos de interés.

Como se ha destacado en el capítulo anterior, la divulgación de la sostenibilidad corporativa surgió en los informes (corporativos) tradicionales, primero dentro de los informes anuales y más tarde como informes independientes. Sin embargo, la noción de declaración [account] es mucho más amplia que un informe tradicional. Los comunicados de prensa sobre acontecimientos e incidentes importantes, así como los folletos dirigidos a los residentes cercanos, por ejemplo, han sido utilizados por las organizaciones durante mucho tiempo para tratar de comunicar sobre cuestiones de sostenibilidad a grupos específicos. Además, las declaraciones de la organización no se hacen necesariamente por escrito, por lo que los discursos y las presentaciones de los portavoces de la empresa en actos públicos o en entornos privados son también un mecanismo para dar cuenta a los demás.

Con el desarrollo de las tecnologías de la información y de Internet, la información sobre sostenibilidad, junto con otros tipos de divulgación, se ha extendido a los sitios web de las empresas y a los canales de las redes sociales. Estos últimos han demostrado ser una vía rápida para que las organizaciones lleguen a un público amplio, que nunca se plantearía leer un informe organizativo tradicional. También ofrece a los grupos interesados la oportunidad de interactuar con la organización formulando preguntas y proporcionando comentarios públicos, lo que obliga a las organizaciones a adaptarse a un ritmo más rápido y a temas que no están totalmente bajo su control. Además, los medios de comunicación social también ofrecen a los ciudadanos y a otros grupos de interés, normalmente ONG, una plataforma a través de la cual pueden aportar sus propios puntos de vista sobre una organización, sus

actividades y la información que ha proporcionado. Más adelante, en el capítulo 8 de este libro, hablaremos con más detalle de estas cuentas externas.

Sin embargo, aunque otras formas de rendir cuentas han aumentado su importancia, los informes corporativos siguen siendo relevantes y tienen funciones específicas para las organizaciones y los grupos de interés de la organización. Estos informes que se publican periódicamente son documentos cuidadosamente elaborados, sobre los que las organizaciones tienen pleno control editorial. Dado que los informes anuales y los independientes se publican periódicamente, ofrecen a los usuarios de estos informes la oportunidad de comparar la información a lo largo del tiempo, lo que proporciona una mejor visión de las tendencias y la evolución, así como entre empresas y sectores, lo que ayuda a ver cómo se comportan las diferentes organizaciones entre sí. Sin embargo, un problema para la comparabilidad ha sido el hecho de que los informes de sostenibilidad han sido un ejercicio voluntario, dando a las organizaciones la libertad de elegir no sólo si informan o no, sino también los temas que desean tratar, el formato utilizado, así como los tipos de información y métricas utilizadas en los informes. La aparición de diferentes normas para la elaboración de informes, así como la creciente popularidad de las prácticas de aseguramiento de la sostenibilidad, están proporcionando cierta ayuda en este sentido.

6.6 Aseguramiento de la sostenibilidad

Desde que existe algún tipo de informe social, medioambiental o de sostenibilidad por parte de las empresas, ha habido escepticismo sobre su contenido y credibilidad. Esto no es muy sorprendente, dado que las corporaciones han tenido el control de lo que desean informar y de cómo hacerlo, lo que ha demostrado que las organizaciones son propensas a utilizar estos informes de manera auto-elogiosa. Una solución ofrecida para ayudar a mejorar esta baja credibilidad ha sido la introducción de la verificación externa, conocida como aseguramiento de la sostenibilidad. Consideramos que la decisión de asegurar una memoria forma parte del proceso de elaboración de memorias de sostenibilidad y, como tal, la tratamos aquí. Sugerimos que el aseguramiento puede estar motivado por una combinación de razones de rendición de cuentas estratégicas y/o holísticas, ya que ambas perspectivas se beneficiarían de una mayor credibilidad percibida de la información reportada.

6.6.1 Aseguramiento de la sostenibilidad y prácticas de auditoría financiera

En la contabilidad financiera y la presentación de informes, se utiliza una función de auditoría regulada para proporcionar cierta garantía de que la información financiera proporcionada por la organización ofrece una imagen fiel de las actividades y la situación financiera de la organización. En el caso de los informes de sostenibilidad, el escenario es muy diferente. Ni las prácticas de elaboración de informes ni la función de aseguramiento están sujetas a normas obligatorias, y todo el sector sigue estando menos establecido. No obstante, el uso del aseguramiento por parte de terceros ha ido aumentando de forma constante, y alrededor de dos tercios de las principales empresas internacionales incluidas en la lista Global250 cuentan con una declaración de aseguramiento en su informe de sostenibilidad en el año 2020 (KPMG, 2020).

Los servicios de aseguramiento de la sostenibilidad son ofrecidos tanto por las principales empresas contables multinacionales como por algunos actores más pequeños, como consultoras y ONG. Aunque los procesos y las prácticas de aseguramiento pueden variar, la inclusión de una declaración de aseguramiento de una parte externa independiente puede ayudar a señalar la credibilidad y, por lo tanto, puede mejorar la fiabilidad de dichas divulgaciones. En consecuencia, muchas organizaciones consideran que el aseguramiento por parte de un tercero de sus divulgaciones de sostenibilidad aporta un valor adicional. Además, en la actualidad existen varios marcos que ayudan a las organizaciones informantes, a los proveedores de garantías y a los grupos interesados a ponerse de acuerdo sobre cómo podría llevarse a cabo el aseguramiento de un informe de sostenibilidad, qué podría implicar y qué tipo de conclusiones facilita dicho aseguramiento. Sin embargo, esto no quiere decir que las divulgaciones de sostenibilidad aseguradas sean totalmente fiables o que tengan un estatus similar al de los estados financieros auditados, como analizaremos con más detalle a continuación.

6.6.2 Marcos para el aseguramiento de la sostenibilidad

Los servicios de aseguramiento comenzaron a desarrollarse junto con las primeras prácticas de información medioambiental, aunque el despegue no fue muy rápido. Hubo una gran variación en las prácticas, ya que en la década de 1990 y principios de la de 2000 no existían normas o marcos a los que pudieran recurrir los proveedores de servicios. A medida que la popularidad de los informes de sostenibilidad fue creciendo, y la demanda de servicios de aseguramiento aumentó, empezaron a surgir diferentes normas para el aseguramiento.

En términos generales, es posible dividir los aseguramientos en dos grandes tipos: los de tipo contable, es decir, los que se basan más en la función de auditoría financiera, y los de tipo de consultoría/ingeniería, que tienden a orientarse más hacia los grupos de interés. Esta distinción también es visible en los dos marcos más comunes utilizados en materia de aseguramiento, la Norma Internacional de Aseguramiento 3000 (ISAE 3000), desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y la AA1000AS, una norma de aseguramiento desarrollada a través de un proceso con múltiples grupos de interés dirigido por Accountability, una consultora con sede en el Reino Unido.

La ISAE3000 está más relacionada con las prácticas de contabilidad financiera y auditoría. Fue establecida por la IFAC, que es el organismo internacional que emite las normas de contabilidad y auditoría. La primera versión se publicó en 2003, con una revisión posterior en 2013. Aunque el ámbito de aplicación de la norma ISAE3000 no se limita a los informes de sostenibilidad, ya que incluye varios tipos de encargos de aseguramiento distintos de las auditorías o las revisiones de la información financiera histórica, es pertinente en el contexto de la contabilidad de la sostenibilidad, ya que es utilizada por las empresas de contabilidad en su labor de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad.

La AA1000AS se publicó originalmente en 2008. La última actualización, v3, se publicó en 2020 (AccountAbility, 2020). Con la AA1000AS, el enfoque del compromiso de aseguramiento es muy diferente al de la ISAE3000, ya que aquí el proveedor de

aseguramiento evalúa la naturaleza y el alcance de la adhesión de la organización a los cuatro Principios de AccountAbility de la AA1000, la inclusión, la materialidad, la capacidad de respuesta y el impacto (véase el cuadro 6.2). El objetivo es proporcionar a los grupos de interés información sobre cómo la organización en cuestión gestiona su desempeño en materia de sostenibilidad y cómo se comunica en el informe de sostenibilidad. La AA1000AS tiene dos tipos diferentes de encargos de aseguramiento, de los cuales el primer tipo no incluye la toma de posición sobre la fiabilidad de la información comunicada, mientras que los encargos de aseguramiento de tipo 2 incluyen que el proveedor de aseguramiento evalúe también la fiabilidad de la información, además de examinar los elementos mencionados anteriormente.

TABLA 6.2 Principios de la AA1000 de AccountAbility

Principio	Definición
Inclusividad	Las personas deben tener voz en las decisiones que les afectan
Materialidad	Los responsables de la toma de decisiones deben identificar y tener claros los temas de sostenibilidad que importan
Capacidad de respuesta	Las organizaciones deben actuar de forma transparente sobre los temas de sostenibilidad importantes y sus impactos relacionados
Impacto	Las organizaciones deben supervisar, medir y rendir cuentas de cómo sus acciones afectan a sus ecosistemas más amplios

Además, el GRI también ha formulado recomendaciones sobre los encargos de aseguramiento relativos a los informes de sostenibilidad. El GRI no se pronuncia sobre cómo debe realizarse exactamente un encargo de aseguramiento o qué norma de aseguramiento debe seguirse. Sin embargo, señala varias características genéricas para un encargo de aseguramiento y para los proveedores. Algunas de ellas son similares a lo que se considera relevante en el proceso de auditoría de contabilidad financiera. El GRI, por ejemplo, hace hincapié en la independencia de los aseguradores con respecto a la organización, ya que es una condición importante para publicar conclusiones imparciales sobre el informe. Asimismo, se destaca la experiencia de los aseguradores tanto en la materia como en las prácticas de aseguramiento.

6.6.3 Cuestiones y retos del aseguramiento de la sostenibilidad

Aunque las prácticas de aseguramiento se han desarrollado con el tiempo, el fenómeno no está exento de desafíos. Hay que tener en cuenta que ni los informes de sostenibilidad ni las prácticas de aseguramiento se ejercen dentro de un marco legal sólido. En términos generales, la idea subyacente del aseguramiento se relaciona con la mejora de la credibilidad y la fiabilidad de las divulgaciones de sostenibilidad, que las empresas suelen producir voluntariamente y que a menudo han demostrado hacer hincapié en los aspectos positivos a expensas de temas más negativos y desafiantes. Ahora bien, cabe preguntarse, por ejemplo, si los proveedores de aseguramiento ayudan a garantizar la fiabilidad de la información comunicada, y en qué medida, o si una declaración de aseguramiento nos indica si se han cubierto los temas más pertinentes en un informe. En otras palabras, en este contexto hay una gran diferencia entre preguntar "¿Son estas cifras correctas?" y "¿Son estas las cifras correctas?". El desafío aquí es que una declaración de aseguramiento positiva dada por, por

ejemplo, una importante firma global de contabilidad de las Big4, tiene un poder simbólico sustancial, ya que puede señalar la credibilidad e indicar la confiabilidad.

Uno de los principales retos está relacionado con el alcance de los compromisos de aseguramiento. Como el aseguramiento no está regulado, es la empresa informante la que decide el alcance del encargo, es decir, qué partes del informe o del proceso de información serán objeto de aseguramiento. En la mayoría de los casos, el aseguramiento se limita a una parte relativamente menor del informe, lo que implica que en algunos encargos de tipo contable los aseguradores sólo podrían haber profundizado en un área temática concreta y en la información proporcionada en ella. Aun así, un lector casual puede tener fácilmente la impresión de que todo el informe habría sido sometido a un proceso de aseguramiento, y que el nivel de dicho aseguramiento habría sido similar al utilizado en la función de auditoría financiera.

Estar bajo la discreción de la dirección de la empresa informante conlleva otra cuestión, la independencia del proveedor del aseguramiento. Mientras que los auditores financieros están en principio al servicio de los accionistas de la empresa, los propietarios, los proveedores de aseguramiento de la sostenibilidad son principalmente responsables ante los altos ejecutivos de la empresa. Es decir, los altos ejecutivos de la empresa pueden definir el alcance y las características de la tarea. Además, en caso de que los proveedores de aseguramiento presenten un informe negativo, podría considerarse que los altos ejecutivos de la empresa ya no recurrirían a los mismos proveedores el año siguiente.

6.7 El papel de los informes de sostenibilidad y sus límites

Una cuestión fundamental que hay que plantear en relación con los informes de sostenibilidad y, tal vez, con la divulgación de información sobre sostenibilidad en general, es qué función cumplen estos informes y si contribuyen a los intentos de llevar a las sociedades hacia trayectorias menos insostenibles. Los informes de sostenibilidad despiertan mucho interés y se dedica mucho tiempo y energía a su preparación y elaboración, pero seguimos sin saber cuál es su función y su importancia en la sociedad. ¿Sería mejor que tanto las organizaciones como los individuos preocupados por la sostenibilidad de las sociedades centraran sus esfuerzos en otra cosa, como las métricas de rendimiento, los sistemas de gestión y las innovaciones en materia de sostenibilidad? ¿Sería mejor centrarse más en las acciones y no en las palabras?

Dado que las prácticas de elaboración de informes siguen siendo una actividad predominante y muy visible, hay varios debates en curso en busca de soluciones: ¿Cómo evolucionarán los informes de sostenibilidad en el futuro? ¿Se hará más hincapié en un nivel más amplio, cumpliendo con la rendición de cuentas al proporcionar información a diversos grupos de interés con necesidades y deseos diversos? ¿O, como ha sido el énfasis en los últimos años, seguirán las organizaciones limitando el enfoque, sirviendo principalmente a los inversores y satisfaciendo las necesidades de información que tiene esta comunidad? Este último modelo ha ganado importancia, por ejemplo, con la creación de <IR> y las orientaciones presentadas por la SASB. Al mismo tiempo, parece que los grupos de interés siguen haciendo

un uso limitado de los informes de sostenibilidad que elaboran las organizaciones. Antes de leer este libro, ¿había consultado algún informe de sostenibilidad?

Es mucho más probable que haya recibido información sobre sostenibilidad de las empresas por otros medios, como las redes sociales. Mientras que el medio tradicional de elaborar un informe anual estático de las actividades de sostenibilidad sigue prevaleciendo, los medios sociales ofrecen a las organizaciones la oportunidad de informar sobre sus actividades de forma más instantánea, y también de interactuar con sus grupos de interés. Asimismo, los grupos de interés pueden, con más facilidad que nunca, formular preguntas, comentarios y demandas a las organizaciones, y estas interacciones pueden convertirse rápidamente en virales y elevar la atención a niveles sin precedentes. La creciente digitalización y los nuevos canales de comunicación también tendrán probablemente un impacto en los mecanismos de las organizaciones para proporcionar información a los grupos de interés en el futuro.

En el plano social, las normas sobre informes de sostenibilidad son una forma de gobernanza privada. En lugar de que los Estados nacionales establezcan reglamentos que las organizaciones deban seguir, las organizaciones privadas actúan de facto como organismos de normalización, en este caso con normas como GRI y <IR>, que las organizaciones siguen. ¿Cómo encaja esta evolución con los procesos democráticos? ¿Quién puede decidir qué tipo de información deben revelar las organizaciones y en qué forma?

6.8 Conclusión

En este capítulo nos hemos centrado en el proceso de elaboración de informes de sostenibilidad a través del modelo de proceso jerárquico por etapas propuesto por Deegan y Unerman (2011). Hemos analizado dos enfoques alternativos de la rendición de cuentas de las organizaciones que representan los extremos opuestos de un continuo: la rendición de cuentas estratégica, en la que una organización se centra en un grupo más reducido de grupos de interés y en sus respectivas expectativas en relación con la información sobre sostenibilidad, y la rendición de cuentas holística, que se basa en consideraciones éticas más amplias en relación con el deber de proporcionar información sobre sostenibilidad a un grupo más amplio de grupos de interés de la organización. A continuación, hemos destacado las cuestiones clave en el proceso de elaboración de informes: por qué una organización informa, a quién va dirigido el informe, sobre qué información se informa, cómo se lleva a cabo el informe y si el informe está sujeto a garantía. Debatimos cómo el enfoque adoptado en relación con la posición de una organización en el continuo de la rendición de cuentas tiene implicaciones en las elecciones a lo largo de estas etapas.

Aunque se podrían destacar una serie de reflexiones finales, nos limitaremos a dos. En primer lugar, a lo largo de este capítulo y del anterior hemos destacado la diversidad de los informes de sostenibilidad en las organizaciones. Al mismo tiempo, esto significa que hay que evitar las conclusiones simplistas respecto a estos informes. En términos sencillos, no debemos asumir que las organizaciones, por definición, se dedican a la elaboración de informes de sostenibilidad únicamente para perseguir intereses privados y tomar todas sus decisiones de información en consecuencia, ni tampoco debemos confiar en que la mejora de los informes resolverá los problemas globales de sostenibilidad proporcionando al mercado financiero

información suficiente para realizar una asignación eficiente de los recursos en las economías. Por el contrario, queremos subrayar que las prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad deben abordarse con una mentalidad crítica y sin tomar las simples explicaciones al pie de la letra.

Esto es especialmente importante en la época actual, en la que los informes de sostenibilidad, a menudo identificados como informes no financieros, parecen ser más importantes que nunca. Surgen nuevas normativas y marcos, la información sobre sostenibilidad es un pilar en los medios de comunicación empresariales y la relevancia percibida de la información sobre sostenibilidad en los mercados financieros ha crecido rápidamente. Se han producido cambios notables en muy poco tiempo, y las prácticas siguen evolucionando. Todo esto es muy significativo. Sin embargo, queremos subrayar que es importante considerar las implicaciones que esta evolución tiene para la rendición de cuentas de las organizaciones. La naturaleza intrínsecamente interconectada de la sostenibilidad, como demuestran, por ejemplo, los ODS, implica que los retos de la sostenibilidad no pueden abordarse sin centrarse suficientemente en las necesidades y expectativas que se presentan más allá de un grupo reducido de grupos de interés financieras. Le recomendamos que tenga en cuenta estas reflexiones finales a medida que avance en los restantes capítulos del libro.

Referencias

- AccountAbility, (2020). AA1000 Assurance Standard v3. www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/ (accessed 10 November 2020).
- Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W. and Rodrigue, M. (2015). Organized Hypocrisy, Organizational Facades, and Sustainability Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78–94.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The Legitimising Effect of Social and Environmental Disclosures – a Theoretical Foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 282–311.
- Deegan, C. and Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. McGraw-Hill.
- Dillard, J. and Vinnari, E. (2019). Critical Dialogical Accountability: From Accounting-Based Accountability to Accountability-Based Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16–38.
- KPMG. (2020). *The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*. <https://home.kpmg> (accessed 3 December 2020).
- Larrinaga, C. and Senn, J. (2021). Norm Development in Environmental Reporting. In Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- Merkl-Davies, D. M. and Brennan, N. M. (2011). A Conceptual Framework of Impression Management: New Insights from Psychology, Sociology and Critical Perspectives. *Accounting and Business Research*, 41(5), 415–437.
- Michelon, G. (2021). Financial Markets and Environmental Information. In Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- Michelon, G., Pilonato, S., Ricceri, F. and Roberts, R. W. (2016). Behind Camouflaging: Traditional and Innovative Theoretical Perspectives in Social and Environmental Accounting Research. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(1), 2–25.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R. and Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *Academy of Management Review*, 22(4), 853–886.

- Moroney, R. and Trotman, K. T. (2016). Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551–575.
- Schoeneborn, D., Morsing, M. and Crane, A. (2020). Formative Perspectives on the Relation Between CSR Communication and CSR Practices: Pathways for Walking, Talking, and T(w)alking. *Business and Society*, 59(1), 5–33.
- Tregidga, H. and Laine, M. (2021). Standalone and Integrated Reporting. In Bebbington, J., Larrinaga, C., O'Dwyer, B. and Thomson, I. (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- Tregidga, H., Milne, M. and Kearins, K. (2014). (Re)presenting “Sustainable Organizations”. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 477–494.

Lecturas y recursos adicionales

- Adams, C. A. (2002). Internal Organisational Factors Influencing Corporate Social and Ethical Reporting: Beyond Current Theorising. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(2), 223–250.
- O'Dwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230–1266.
- Rinaldi, L., Unerman, J. and Tilt, C. (2014). The Role of Stakeholder Engagement and Dialogue within the Sustainability Accounting and Reporting Process. In Bebbington, J., Unerman, J. and O'Dwyer, B. (eds). *Sustainability Accounting and Accountability* (2nd edn). Routledge.
- She, C. and Michelon, G. (2019). Managing Stakeholder Perceptions: Organized Hypocrisy in CSR Disclosures on Facebook. *Critical Perspectives on Accounting*, 61, 54–76.
- Unerman, J. and Zappettini, F. (2014). Incorporating Materiality Considerations into Analyses of Absence from Sustainability Reporting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 34(3), 172–186.

Capítulo 7. Inversiones y gestión de riesgos ASG

Los crecientes retos de la sostenibilidad a nivel mundial conllevan riesgos e impactos cada vez mayores no sólo para las organizaciones, sino también para los sistemas sociales, medioambientales y económicos en general. Los mercados financieros son un ejemplo de ese sistema, en el que la conciencia y la importancia de la sostenibilidad están creciendo rápidamente. En este capítulo, analizamos los mercados financieros, la gestión del riesgo y las inversiones desde la perspectiva de la sostenibilidad. Presentamos y debatimos la práctica cada vez más visible de lo que comúnmente se denomina inversiones y gestión de riesgos medioambientales, sociales y de gobernanza (ASG). En concreto, este capítulo analiza no sólo qué son las inversiones ASG, sino también cómo la información contable y las relaciones de rendición de cuentas en materia de sostenibilidad están interconectadas con los mercados financieros y la creciente actividad de inversión ASG. Esto incluye cómo las cuestiones de sostenibilidad pueden afectar al desempeño financiero y al éxito a largo plazo de una organización, así como la reflexión sobre cómo los mercados financieros pueden influir en las actividades sociales y medioambientales de las organizaciones. Si bien es importante comprender los impactos de la sostenibilidad de las organizaciones, este capítulo también destaca cómo la contabilidad de las dependencias puede ser muy significativa en el contexto de los mercados financieros, la gestión de riesgos y las inversiones.

Al final de este capítulo usted debería:

- Haber considerado y reflexionado sobre cómo y por qué los mercados financieros están cada vez más interesados en la sostenibilidad.
- Comprender cómo la sostenibilidad es un elemento clave en los intentos de una organización por comprender las incertidumbres futuras y gestionar los riesgos asociados.
- Ser capaz de identificar cómo el desempeño de la sostenibilidad está entrelazado con el desempeño financiero, y por qué determinar la naturaleza exacta de esta relación ha demostrado ser un desafío.
- Comprender cómo se relacionan los inversores financieros con las organizaciones en materia de sostenibilidad, y haber reflexionado críticamente sobre el tipo de implicaciones que esto puede tener en la sostenibilidad.
- Ser capaz de identificar y reflexionar críticamente sobre las implicaciones que el mayor interés por los ASG en los mercados financieros tiene para la contabilidad y la rendición de cuentas.

7.1 Introducción a los mercados financieros y consideraciones de sostenibilidad

Como ya comentamos en la Parte I de este libro, los diferentes problemas de sostenibilidad, tanto a nivel local como global, tienen implicaciones en los contextos operativos de las

organizaciones. Las implicaciones de estas cuestiones de sostenibilidad varían según el sector, la región y el tiempo, y pueden ser difíciles de entender, estimar y prever. Los mercados financieros, el sistema en el que se asigna el capital a diferentes tipos de organizaciones, proyectos y actividades a través de diversos instrumentos financieros, son un elemento clave en las sociedades contemporáneas y se ven afectados por las cuestiones de sostenibilidad (Jouffray et al., 2019).

En este capítulo, analizamos cómo la sostenibilidad se ha convertido, y es probable que lo sea cada vez más, en un componente muy relevante para la evaluación tanto del riesgo como de la rentabilidad, que son los fundamentos de los mercados financieros. Antes de continuar, debemos señalar que, aunque se tiende a hablar de los inversores y los mercados financieros en un sentido bastante general, los mercados y sistemas financieros son complejos e incluyen una amplia gama de tipos de inversores y acuerdos de inversión. Los inversores adoptan muchas formas, como por ejemplo individuos particulares, fondos de pensiones, fondos de cobertura, grandes bancos de inversión, enormes fondos de inversión estatales, etc. Y los instrumentos financieros utilizados en los mercados financieros para facilitar la asignación de capital también son amplios y diversos, desde las relativamente sencillas acciones de las empresas hasta los más complejos derivados e instrumentos emergentes como los bonos verdes y los bonos sociales.

Al igual que ocurre con muchos de los temas tratados en este libro, no nos es posible abarcar todos los aspectos en un solo capítulo, por lo que hemos tenido que ser bastante limitados a la hora de incluirlos. Nuestro objetivo es ofrecer una introducción al tema y a los aspectos clave relacionados con nuestra área de interés: la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Por ello, más que una cobertura exhaustiva, introducimos y examinamos varios conceptos básicos. Aunque se ha intentado incluir cierta diversidad, en algunos de nuestros debates hemos optado por centrarnos en la inversión en empresas específicamente, en lugar de, por ejemplo, la inversión en proyectos o la inversión de las instituciones financieras, que pueden verse influidas por normas y acuerdos institucionales (por ejemplo, los Principios de Ecuador, véase O'Sullivan y O'Dwyer, 2009). Sin embargo, muchos de los temas ilustrados en este debate también son relevantes para otras formas y tipos de inversión, y al final del capítulo se ofrecen algunas lecturas y recursos para quienes estén interesados en profundizar en el tema.

7.1.1 Mercados financieros, riesgo y rendimiento: Incorporación de la sostenibilidad a la mezcla

En los mercados financieros y de inversión existe una amplia gama de métodos diferentes para valorar un objetivo de inversión, como una empresa. No vamos a entrar aquí en esos modelos de valoración, ya que para nuestros propósitos basta con decir que en prácticamente cualquier modelo financiero hay dos elementos clave a tener en cuenta a la hora de valorar un instrumento financiero: el riesgo y la rentabilidad. En este contexto, el riesgo se refiere al grado de riesgo de la inversión, mientras que el retorno se refiere a la rentabilidad (normalmente financiera) de la inversión. Sin embargo, si queremos entender cómo se asocia la sostenibilidad con el riesgo y el retorno desde la perspectiva del inversor o de los mercados

en general, también tenemos que considerar cómo se manifiestan los riesgos de la sostenibilidad a nivel organizativo.

Para las organizaciones, comprender las implicaciones de la sostenibilidad en relación con el riesgo organizativo es cada vez más importante. Sobre todo en lo que respecta a la toma de decisiones estratégicas a largo plazo que ayuden a la organización a tener éxito en un contexto operativo cambiante. La importancia de considerar cómo la sostenibilidad afecta al riesgo organizativo y a las decisiones estratégicas a largo plazo también tiene implicaciones en la información que los directivos necesitan para tomar decisiones. Por ejemplo, plantea la necesidad de tener en cuenta varios tipos de dependencias y comprender qué tipos de recursos, servicios y aspectos sociales y medioambientales son fundamentales para el éxito de la organización a largo plazo. Las preguntas pertinentes son, por ejemplo, ¿en qué medida está expuesta la organización a los distintos efectos del cambio climático? Del mismo modo, es necesario aprender a evaluar, valorar y contabilizar diferentes tipos de acontecimientos, desarrollos y escenarios relacionados con la sostenibilidad, y posteriormente tratar de evaluar qué tipo de implicaciones financieras tendrían para la organización.

Lo mismo se aplica a los inversores y al conjunto de actores de los mercados financieros. Al igual que las organizaciones, los inversores intentan comprender y tener en cuenta cómo la sostenibilidad afectará al valor y a las perspectivas futuras de las distintas organizaciones y otros objetivos de inversión. Es decir, una consideración de cómo las diversas cuestiones de sostenibilidad afectan al riesgo y al rendimiento potencial asociado a una inversión. En algunos casos, la sostenibilidad tiene el potencial de generar una serie de oportunidades que, por ejemplo, podrían ayudar a la organización a crecer sustancialmente en nuevos mercados o segmentos de productos. Las empresas de tecnología verde pueden ser consideradas aquí, ya que pueden ser capaces de sacar provecho de abordar o responder a los problemas ambientales. Para otras, sin embargo, las consecuencias de la sostenibilidad podrían ser más adversas. Una situación que ilustra este punto es el aumento del riesgo de intervención reguladora, lo que conllevaría mayores costes o, en casos más extremos, incluso exigiría el abandono del modelo de negocio actual. Por ejemplo, una organización puede depender en gran medida de un determinado recurso medioambiental, lo que hace que sus perspectivas financieras sean muy vulnerables. Un ejemplo obvio sería el de las empresas que dependen de los combustibles fósiles. Sin embargo, tal y como ilustran los capítulos anteriores, no son sólo las empresas de combustibles fósiles las que están expuestas a los riesgos asociados a la sostenibilidad, por lo que estas preocupaciones son importantes en un sentido más amplio.

Por lo tanto, el contexto de la sostenibilidad es importante a la hora de pensar en las inversiones y la gestión de riesgos ASG, que analizaremos en el resto de este capítulo. A continuación, analizaremos la forma en que la sostenibilidad aparece en el contexto del riesgo y los mercados financieros con una breve descripción de los conceptos clave en este ámbito. A partir de ahí, consideraremos el nivel organizativo y ofreceremos una visión general de la relación entre la sostenibilidad y la gestión del riesgo. Esto servirá como telón de fondo para un debate que explora más a fondo cómo la sostenibilidad se ha convertido en una cuestión muy importante en los mercados financieros a través de la proliferación de las consideraciones ASG. En este sentido, analizaremos cómo los agentes del mercado tratan de dar sentido a la relación entre la sostenibilidad, el riesgo y los retornos financieros. A lo largo

de este trabajo, consideraremos qué tipo de implicaciones tiene todo esto para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

Enfoque en la práctica: Principios de Inversión Responsable (PRI)

Los Principios para la Inversión Responsable (PRI) se basan en un conjunto de principios de inversión voluntarios sobre cómo incluir las cuestiones ASG en las prácticas de inversión. Fundados en 2006, el objetivo que se persigue con los Principios es el desarrollo de un sistema financiero mundial más sostenible. Los Principios, desarrollados originalmente por la comunidad de inversores, han sido firmados por una amplia gama de importantes propietarios de activos profesionales, proveedores de servicios financieros y gestores de inversiones.

Los PRI tratan de promover la inversión responsable y los mercados sostenibles de diversas maneras. Participan en la labor política con los responsables políticos mundiales, desarrollan herramientas para los inversores que tratan de incorporar los factores ASG en sus decisiones, y participan en el desarrollo y la publicación de datos y conocimientos sobre inversiones responsables, ASG y la sostenibilidad de los mercados financieros mundiales. Además de colaborar con los responsables políticos y la comunidad inversora, los PRI también se comprometen con los académicos a tratar de crear más investigación científica sobre la inversión responsable y los mercados financieros sostenibles, y a estimular la interacción entre los académicos, los responsables políticos y la comunidad inversora.

7.2 Mercados financieros y ASG

La relación entre los mercados financieros y la sostenibilidad ha experimentado recientemente un gran cambio. Hasta quizás principios de la década de 2000, existía una opinión bastante común en el mercado de que, al poner énfasis en las consideraciones sociales, medioambientales o éticas, el inversor podría estar perdiendo, en efecto, oportunidades de crear retornos financieros. Se consideraba que las actividades de sostenibilidad podían tener un efecto negativo en el desempeño financiero de una entidad y en cualquier retorno potencial para el inversor. Esto se debe en gran medida a que se consideran un costo o gasto adicional, y para muchos innecesario.

De hecho, entre los inversores institucionales, los gestores de fondos y los fondos de pensiones, la polarización de opiniones en torno a los costos y gastos relacionados con la sostenibilidad era aún más fuerte. Por un lado, ha existido durante mucho tiempo un nicho de mercado de inversión, con fondos de inversión éticos pioneros, así como algunos fondos de pensiones que se comprometen activamente con las consideraciones sociales, medioambientales y éticas. Por otro lado, a menudo se argumentaba que los gestores de fondos tenían el deber fiduciario de cuidar los fondos que se les entregaban de forma que se obtuvieran los mejores retornos financieros posibles, y tener en cuenta los aspectos sociales, medioambientales o éticos a través de valores personales o de otras consideraciones secundarias entraría en conflicto con el deber principal del gestor de fondos. Aunque todavía se pueden escuchar estos argumentos, el debate ha cambiado sustancialmente en los últimos

años. Es probable que haya una serie de razones para este cambio, pero podemos identificar dos impulsores clave aquí.

En primer lugar, como hemos señalado en otro lugar, ahora se entiende comúnmente que, además de los recursos financieros, las organizaciones y sus directivos tienen responsabilidades sobre los recursos e impactos sociales y medioambientales. Como tal, y tal como se ha comentado en el capítulo 3 en relación con la legitimidad organizativa y el contrato social, ya no se considera que el desempeño de una organización se base únicamente en el desempeño financiero. Además, dado que los retornos financieros de una organización se asocian a este concepto más amplio del desempeño de una organización, el desempeño financiero de una empresa está más estrechamente interrelacionado con su desempeño en materia de sostenibilidad. En segundo lugar, dada la creciente concienciación sobre las posibles repercusiones de la sostenibilidad en las organizaciones, por ejemplo, debido a las dependencias del contexto social y medioambiental, en lugar de percibirse como un costo o un gasto, la cuidadosa consideración de la sostenibilidad por parte de los directivos puede verse como una inversión para el éxito a largo plazo de la organización. Esto se amplía aún más con las narrativas predominantes sobre cómo ocuparse de los asuntos de sostenibilidad también es bueno para el negocio. Es lo que se conoce como el caso empresarial de la sostenibilidad. En conjunto, estos aspectos pueden aumentar la confianza en una organización y enviar señales positivas a algunos inversores.

Llegados a este punto, merece la pena señalar que, tal y como se ha señalado en el capítulo 2, la sostenibilidad se entiende de diversas maneras en el contexto de los mercados financieros y la gestión de riesgos. Esto da lugar a que se haga referencia a una serie de términos. En la "Pausa para reflexionar" que figura a continuación hemos definido algunos de los términos clave en este ámbito. Sin embargo, en este campo en rápida evolución, reconocemos que estos términos no siempre se utilizan de forma muy coherente y que a veces pueden emplearse de forma relativamente flexible e intercambiable.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Antes de seguir adelante, dediquemos un momento a reconocer la terminología que probablemente encontrará en este ámbito. A medida que vaya leyendo, y antes de analizar algunos de ellos más adelante, le sugerimos que se tome un tiempo para reflexionar sobre las similitudes y diferencias entre los distintos términos utilizados.

ASG: El término que utilizamos en este capítulo se emplea de diferentes maneras y en combinación con otros términos (por ejemplo, inversión ASG) para indicar que se han tenido en cuenta de algún modo las cuestiones medioambientales, sociales y de gobierno corporativo. También es pertinente señalar que el término ESG se utiliza mucho más ampliamente en el contexto de los mercados financieros y las inversiones que el término sostenibilidad. MSCI, una importante empresa de servicios financieros, define la inversión ASG como "la consideración de los factores ambientales, sociales y de gobierno corporativo, junto con los factores financieros, en el proceso de toma de decisiones de inversión" (MSCI, 2018, p. 2).

Selección negativa: Implica procesos en los que los inversores preseleccionan posibles objetivos de inversión en función de algunas características predefinidas. Ejemplos comunes son la exclusión de la cartera de empresas que se dedican, por ejemplo, a las

armas, los juegos de azar o la pornografía. Esto significa que las empresas de estos sectores quedan excluidas por completo de la inversión, independientemente de sus posibles retornos. Las características utilizadas en el proceso de selección varían y pueden cambiar con el tiempo. Por ejemplo, un ejemplo más reciente sería el carbón, que cada vez más inversores consideran una actividad "no invertible".

Inversión socialmente responsable (ISR): La ISR es otro término común. La ISR tiende a utilizarse como una etiqueta más amplia para indicar los enfoques de inversión que tratan de disminuir el impacto social y medioambiental de los objetivos de inversión. A veces la ISR se utiliza indistintamente con la inversión ética y la inversión sostenible. Sin embargo, observamos que estos últimos términos pueden tener significados más específicos.

Inversión ética: Uno de los primeros términos utilizados en este ámbito. Tradicionalmente se utiliza para referirse a las estrategias de inversión que siguen ciertos valores o creencias éticas, lo que implica, por ejemplo, la exclusión de determinadas industrias a través de la selección. Es posible que haya oído hablar de los fondos de inversión ética, por ejemplo. Estos fondos, creados para ayudar a los inversores que quieren equilibrar el retorno financiero con la garantía de que dirigen su inversión a actividades éticas (o al menos no problemáticas), son cada vez más populares.

Inversión de impacto: La inversión de impacto es cuando los inversores utilizan la inversión o la asignación de capital para tratar de conseguir otros resultados más allá del retorno financiero. Los impactos pueden referirse, por ejemplo, a los bienes sociales o a las mejoras medioambientales, que no aportan un retorno financiero directo al inversor. Sin embargo, la inversión de impacto no implica la aportación de capital concesional, aunque a veces se asocian.

7.2.1 Tipos de inversión ASG

Al leer la prensa económica o seguir las redes sociales, cada vez es más difícil no darse cuenta de cómo la sostenibilidad y los mercados financieros están frecuentemente unidos. La imagen que se ofrece a veces está llena de simplificaciones, en las que la diversidad en este ámbito se pierde al agrupar todo para producir titulares pegadizos o simples listas de control. Además de ofrecer definiciones de algunos términos clave en la anterior "Pausa para reflexionar", puede ser útil ofrecer otras señales sobre algunas categorías clave de los mercados financieros. Para ello, esbozaremos tres tipos de inversión ASG de los que se habla habitualmente, es decir, las formas en que se tienen en cuenta las cuestiones de sostenibilidad en las decisiones de inversión (véase Crifo et al., 2019). Aportaremos más matices a estas visiones generales a medida que avancemos en el capítulo.

La forma tradicional de tener en cuenta la sostenibilidad en los mercados financieros sería quizás la inversión basada en el valor. La inversión basada en el valor implica esencialmente el diseño de la propia cartera de inversiones de acuerdo con los propios valores, creencias y normas. Un ejemplo típico sería invertir en proyectos, empresas o industrias que se consideren acordes con los propios valores; por ejemplo, las que fabrican productos responsables con el medio ambiente o las organizaciones conocidas por sus buenos resultados sociales. Como inversor privado, es posible que conozca algunos fondos de inversión basados en valores o éticos, que existen desde la década de 1960. La inversión basada en valores

también suele implicar la exclusión de inversiones en determinados sectores, como el tabaco o los juegos de azar, o la decisión de desprenderse de determinadas organizaciones en caso de que la empresa se dedique a algo que el inversor considere que está en contradicción con su propia posición de valores. En este caso, las decisiones basadas en el valor son a menudo superiores a las consideraciones de riesgo y rendimiento, lo que significa que el inversor está dispuesto a dejar de lado algunas oportunidades financieras por motivos sociales, medioambientales o éticos.

En la actualidad, la mayor corriente de inversión ASG es posiblemente el enfoque de la integración ASG. La integración ASG parte de la idea de mejorar las características de riesgo-retorno de las propias inversiones mediante una cuidadosa consideración de los factores ASG. De nuevo, existe una gama de estilos, enfoques y principios utilizados por los inversores. En general, los inversores no descartan las oportunidades de inversión de forma categórica basándose en algunas características. En cambio, los factores ASG, las oportunidades previstas y los riesgos potenciales se evaluarían de diversas maneras y estas consideraciones se integran en la evaluación de las características de riesgo-retorno de la inversión. Quizás sea útil considerar un ejemplo. La industria del automóvil nos proporciona una serie de cosas que podrían considerarse aquí. Las preocupaciones ASG en la industria del automóvil podrían implicar que el inversor considere cuidadosamente la gama de modelos que un determinado fabricante ha desarrollado, las nuevas tecnologías en las que ha invertido, así como el rendimiento social y medioambiental de la empresa y su posición relativa dentro de la industria, tal vez evaluada por algún tercero experto en la industria. En esencia, con este enfoque el inversor reconoce que el mundo está cambiando y, por tanto, pretende desarrollar su proceso de inversión y sus métodos de evaluación para tener en cuenta este cambio en las decisiones de inversión.

Un tercer ámbito de la inversión ASG que vale la pena mencionar aquí son las diferentes formas de inversión de impacto (véase la definición anterior). Dentro de la inversión de impacto, la lógica de la evaluación de la inversión es de nuevo diferente, ya que, además de las consideraciones de riesgo-retorno, el inversor también busca crear otros tipos de impactos, sobre todo en forma de bienes sociales o medioambientales. Estos impactos no beneficiarían directamente al inversor, sino que beneficiarían a algunos otros grupos, comunidades, zonas geográficas o a la sociedad en general; por ejemplo, a través de la reducción de la igualdad de ingresos o la ralentización de la deforestación y la pérdida regional de biodiversidad. También es posible que el inversor obtenga algunos beneficios indirectos a través de, por ejemplo, el aumento de la estabilidad de una zona o la mejora de la reputación. Sin embargo, es poco probable que estos beneficios indirectos sean el elemento clave en este caso, ya que es pertinente señalar que la inversión de impacto no es lo mismo que la caridad o las donaciones, y se espera, no obstante, que la inversión aporte un retorno financiero al inversor.

Un ejemplo práctico de inversión de impacto serían las diversas oportunidades de invertir en la producción y distribución de paneles solares en el África subsahariana. Puede que haya otras opciones de inversión más atractivas desde el punto de vista financiero, pero para un inversor de impacto estos paneles solares podrían ofrecer la posibilidad de recibir un retorno financiero y contribuir positivamente a varios ODS. Desde el ámbito empresarial, podríamos utilizar el ejemplo de Novo Nordisk, una empresa farmacéutica danesa. Novo Nordisk creó,

a través de su sociedad de cartera en 2018, el Fondo de Impacto REPAIR. Este fondo invierte en empresas en fase inicial y en start-ups para tratar de hacer frente a los microorganismos resistentes, como las bacterias, que son un problema creciente de sostenibilidad mundial. Al igual que en el caso de los paneles solares, el Fondo de Impacto REPAIR no tiene carácter filantrópico, sino que funciona según los principios habituales del capital riesgo. Sin embargo, la clave para Novo Nordisk y el Fondo es que este tipo de inversiones puede contribuir a aliviar un importante problema sanitario mundial.

Enfoque en la práctica: Bonos verdes

Además del mercado de renta variable en el que nos centramos principalmente en este capítulo, la integración de la ASG está cobrando importancia también en el mercado de deuda. Los bonos verdes son un ejemplo de los nuevos tipos de instrumentos financieros que surgen a medida que los mercados financieros se comprometen cada vez más con la sostenibilidad. En términos sencillos, un bono verde es un instrumento utilizado para obtener capital para proyectos medioambientales. Dichos proyectos pueden tener como objetivo la consecución de diferentes tipos de resultados medioambientales, como las tecnologías respetuosas con el medio ambiente, la agricultura sostenible, la eficiencia energética y la mitigación del cambio climático, por nombrar sólo algunos.

El mercado de los bonos verdes se ha expandido rápidamente desde que se introdujeron a finales de la década de 2000. Esto está relacionado con la creciente necesidad, tanto del sector privado como del público, de encontrar capital para los proyectos necesarios para ayudar a las organizaciones y sociedades a afrontar los retos de la sostenibilidad, mitigar los riesgos de la misma y aprovechar las oportunidades que surjan. El atractivo de los bonos verdes para los inversores suele estar relacionado con los incentivos fiscales u otros tipos de subvenciones gubernamentales asociados a ellos. Los bonos verdes también ofrecen a los inversores ventajas en cuanto a su reputación y pueden ayudarles a satisfacer los posibles requisitos establecidos por los Estados u otros agentes en cuanto a la asignación de parte de sus activos a inversiones respetuosas con el clima o el medio ambiente.

A pesar de su creciente popularidad, la normalización y regulación de los bonos verdes sigue siendo algo dispersa. Sin embargo, existen directrices y normas internacionales de proceso voluntario, como los Principios de los Bonos Verdes publicados por la Asociación Internacional de Mercados de Capitales (ICMA), y el Estándar de Bonos Climáticos publicado por la Iniciativa de Bonos Climáticos. También hay una serie de normas y directrices nacionales, como las de China, Brasil e Indonesia. Se espera un mayor desarrollo, por ejemplo, en Europa, donde se prevé que los bonos verdes desempeñen un papel importante en el Plan Europeo de Inversión en el Trato Verde previsto. Al mismo tiempo, la Unión Europea también está avanzando con su Taxonomía de Finanzas Sostenibles, y el desarrollo de su propia Norma de Bonos Verdes de la UE, de carácter voluntario.

7.3 Una perspectiva organizativa: Riesgo, incertidumbre futura y sostenibilidad

La variedad y la creciente popularidad de las inversiones ASG aumentan la demanda de información, ya que todos los tipos de decisiones de inversión ASG señalados anteriormente requieren información adicional más allá de simplemente el desempeño financiero. Además, esa información que requieren los inversores ASG no puede proceder únicamente de evaluaciones o fuentes externas. De hecho, las decisiones de inversión ASG deben estar respaldadas por una cantidad considerable de información procedente del interior del objetivo de la inversión, ya sea una organización, un proyecto o cualquier otro tipo de entidad. Esta demanda de información significa que la contabilidad y otros sistemas de información de las organizaciones son fundamentales. Si bien nuestro anterior debate sobre el papel de los sistemas de contabilidad y control de la gestión de la sostenibilidad en las organizaciones en el capítulo 4 es relevante en este contexto, aquí ampliamos ese debate con un análisis más profundo de la relevancia del riesgo y la gestión del riesgo en las organizaciones desde la perspectiva de la sostenibilidad.

7.3.1 Identificación de los riesgos relacionados con la sostenibilidad

Para los directivos de una organización, uno de los elementos clave a través de los cuales se aborda la sostenibilidad es la consideración de la incertidumbre. Aunque los gestores de las organizaciones siempre han tenido que hacer frente a la incertidumbre y a diferentes tipos de riesgos, ya sea en relación con cambios políticos bruscos, fluctuaciones monetarias o catástrofes naturales repentinas como terremotos o inundaciones, los crecientes y entrelazados retos sociales y medioambientales han aportado una capa adicional de complejidad a la consideración de la incertidumbre y los riesgos.

Además, se entiende que las incertidumbres asociadas a la sostenibilidad van a crecer aún más, y probablemente de forma difícil de entender, prever y controlar. Para complicar aún más las cosas desde el punto de vista organizativo, los riesgos relacionados con la sostenibilidad suelen estar fuera del control de la organización. Es posible que las acciones de una organización por sí mismas no provoquen la materialización del riesgo, pero quizá las acciones o las cascadas de acciones interconectadas de varios otros grupos de la sociedad desencadenen un flujo de acontecimientos que acaben afectando a la empresa y a su contexto operativo. Podemos pensar aquí en los riesgos asociados al cambio climático. Esta naturaleza incontrolable e impredecible de la sostenibilidad para las organizaciones individuales y sus impactos asociados también ha provocado un cambio en el enfoque de muchas organizaciones al respecto. Mientras que antes muchas organizaciones se centraban más en prevenir y detener los posibles impactos (por ejemplo, reduciendo las emisiones de carbono como parte de la lucha contra el cambio climático), ahora es más común centrarse también en cómo la organización puede adaptar sus operaciones y hacerse resistente a la gama de cambios y riesgos que la sostenibilidad crea y refuerza. El IIRC, a través del modelo de pensamiento integrado que promueve (véase el capítulo 5), ha sido quizás una de las influencias en la comprensión de los riesgos y la incorporación de los ASG en el pensamiento organizativo. En concreto, el IIRC trata de hacer hincapié en que las empresas dependen de diferentes tipos de capitales para la creación de valor, y el pensamiento integrado no sólo ayuda a las empresas a comprender de qué capitales dependen, sino también a entender los riesgos asociados a la creación de valor a lo largo del tiempo.

También hay que tener en cuenta que los mercados financieros, con sus lógicas de funcionamiento dominantes, influyen en la forma en que las organizaciones consideran los riesgos relacionados con la sostenibilidad. Aunque los riesgos de sostenibilidad pueden materializarse de diferentes maneras, dichos riesgos y sus posibles consecuencias siempre se ven desde una perspectiva particular. En el contexto de los mercados financieros, los riesgos de sostenibilidad todavía se evalúan a menudo en relación con una organización y sus actividades a través de una lente financiera. En esencia, el tipo de implicaciones financieras que podría tener la sostenibilidad en una entidad o actividad concreta. No es infrecuente que los directivos de las empresas sigan una lógica similar a la hora de considerar cómo se expone la organización a los posibles riesgos de sostenibilidad. Este enfoque de evaluar dando prioridad a las implicaciones financieras tiende a ignorar o devaluar una serie de otros tipos de riesgos y consecuencias asociadas a las relaciones de rendición de cuentas de la organización. Normalmente, éstos no afectarían a la organización sino a otros grupos, como comunidades vulnerables, valores inconmensurables o intangibles o algunas especies sin un valor económico directo asociado.

7.3.2 Ilustración del aumento de la incertidumbre: El cambio climático

Cuando se piensa en la gama de implicaciones que la sostenibilidad tiene para una organización, es necesario considerar los riesgos organizativos en varios niveles y en diferentes escalas de tiempo. Veamos algunos ejemplos relacionados con el cambio climático para ilustrar diversos riesgos relacionados con la sostenibilidad. Aquí abordaremos los riesgos a través de tres categorías -riesgos físicos, riesgos de transición y riesgos de responsabilidad- que ilustran diferentes tipos de implicaciones que el cambio climático puede tener en las organizaciones y en el sistema financiero en general (véase Carney, 2015).

Los riesgos físicos son quizás el punto de partida más fácil. A nivel local y regional, las organizaciones deben ser conscientes, por ejemplo, de la probabilidad de que se produzcan más riesgos relacionados con la meteorología debido a la mayor incidencia de condiciones meteorológicas adversas a causa del cambio climático. Si las instalaciones de producción están en lugares vulnerables, por ejemplo, la logística podría verse afectada. Estos riesgos pueden ser repentinos y tener efectos materiales importantes a corto plazo. Pensemos en los incendios forestales estacionales de California y en las inundaciones estacionales de Bangladesh, cuya gravedad parece aumentar debido al cambio climático. Además, como muchas organizaciones, en particular las grandes empresas, dependen de largas cadenas de suministro repartidas por una amplia zona geográfica, el riesgo podría ser difícil de evitar por completo.

El cambio climático y los cambios en los patrones meteorológicos son también un factor importante en lo que respecta a la disponibilidad de recursos. Se prevé que tanto las sequías prolongadas como las lluvias extensas sean más frecuentes, lo que plantea nuevos tipos de riesgos para las empresas que dependen de los cultivos de determinadas zonas. Tomemos como ejemplo la producción mundial de cacao, que en gran parte tiene lugar en una pequeña zona de África Occidental. Si los cultivos de esta zona se vieran gravemente afectados, las organizaciones que dependen de las cadenas de suministro de esta región tendrían importantes problemas para encontrar soluciones alternativas. Esto está llevando a algunas

empresas a diversificar su cadena de suministro y, en particular, a asegurarse de que sus materias primas procedan de múltiples ubicaciones geográficas. Sin embargo, esto no es posible para todas las organizaciones, especialmente para las de tamaño mucho menor o las que operan principalmente en el contexto local.

Es el largo plazo en particular lo que hace que el cambio climático sea un importante motor para que las organizaciones desarrollen sus sistemas y procesos de gestión de riesgos. A nivel macro, existe un consenso sobre el hecho de que el cambio climático afectará a las sociedades y a las economías de diferentes maneras. Sin embargo, al mismo tiempo, es difícil precisar cómo, cuándo y de qué manera ocurrirá exactamente. Podemos referirnos aquí a los riesgos de transición, que incluyen los riesgos financieros que pueden derivarse de la transición a una economía baja en carbono y menos insostenible. Es probable que haya políticas y reglamentos públicos, relacionados, por ejemplo, con el uso de los recursos naturales y el consumo. Asimismo, la demanda del mercado y las preferencias de los consumidores pueden cambiar sustancialmente, en parte debido a las nuevas políticas públicas y a la fiscalidad, pero también por la necesidad imperiosa de hacer las cosas de otra manera. Estos cambios pueden producirse a lo largo de un período más largo, o pueden ser más bien bruscos y repentinos. Además, la degradación del medio ambiente en una región determinada puede dar lugar a disturbios sociales y hacer que las sociedades sean menos estables, lo que también puede causar importantes problemas a las organizaciones que operan en esas regiones o que dependen de los recursos que allí se obtienen. En conjunto, estos cambios en la política, la tecnología y las estructuras sociales pueden dar lugar a cambios sustanciales en la forma de valorar los activos, ya que los impactos, las dependencias, los costos y las oportunidades se hacen más visibles y se comprenden mejor. Estos riesgos de transición pueden ser importantes tanto para las organizaciones individuales como para los mercados financieros en general.

Por otra parte, además de estos riesgos de transición, también debemos reconocer los posibles riesgos de responsabilidad que conlleva el cambio climático. Aunque los riesgos más evidentes derivados del cambio climático podrían afectar al entorno físico y, por tanto, provocar riesgos físicos para las organizaciones, es importante señalar cómo esos cambios físicos también pueden crear responsabilidades sustanciales para las organizaciones a largo plazo. Por ejemplo, los individuos, las comunidades o las sociedades podrían reclamar a las partes consideradas responsables una indemnización por los daños o pérdidas que hayan sufrido a causa del cambio climático. Aunque esto pueda parecer descabellado en un primer momento, no sería la primera vez que ocurre algo así. Pensemos en el amianto, que fue ampliamente utilizado como material de construcción en todo el mundo. Tras conocerse los importantes riesgos para la salud asociados al amianto, su uso ha sido prohibido o fuertemente restringido en numerosos países. Las personas que padecen graves problemas de salud causados por el amianto, como el cáncer u otras enfermedades relacionadas con el amianto, han solicitado indemnizaciones a las empresas implicadas en la producción o el uso del amianto, por ejemplo, alegando que estas organizaciones conocían los peligros y no actuaron para remediarlos ni proporcionaron suficiente información a las personas expuestas en el lugar de trabajo. Dado que muchas de las enfermedades relacionadas con el amianto tardan años o décadas en desarrollarse, las responsabilidades también han incurrido lentamente, constituyendo un ejemplo de responsabilidad de larga duración. Aunque todavía no hemos visto casos similares con el cambio climático, el potencial de estas

responsabilidades sustanciales a largo plazo está teniendo consecuencias tangibles para las organizaciones y el mercado. El aumento de los costos de los seguros asociados a algunas organizaciones, regiones o actividades es un ejemplo de esas consecuencias, ya que las compañías de seguros pueden cobrar primas más altas a quienes se consideran cada vez más expuestos a los riesgos relacionados con el clima.

La ilustración anterior no es una lista exhaustiva, sino que pretende ofrecer ejemplos de los tipos de incertidumbres derivadas de una cuestión concreta, en este caso el cambio climático. Otras cuestiones de sostenibilidad tienen diferentes tipos de implicaciones. Es importante tener en cuenta aquí que las cuestiones de sostenibilidad están interconectadas, como visualizan acertadamente los ODS, y por lo tanto no deben considerarse ni tratarse como cosas aisladas. El cambio climático, como ya se ha comentado, está relacionado con la disponibilidad de agua, la alimentación y la nutrición, la igualdad y los derechos humanos, la estabilidad social y la biodiversidad, por nombrar sólo algunas otras cuestiones de sostenibilidad. Algunas de estas conexiones son más inmediatas, mientras que otras sólo pueden materializarse a largo plazo.

7.3.3 Evaluación del riesgo

Identificar y evaluar los riesgos relacionados con la sostenibilidad no es una tarea fácil para ninguna organización. Sin embargo, esto no significa que las organizaciones no puedan, y no deban, tomar medidas para prepararse, aprender y, finalmente, actuar teniendo en cuenta las incertidumbres. Sin embargo, va a requerir salir de la mentalidad tradicional y comprender que los impactos y dependencias entrelazados pueden requerir nuevos tipos de competencias, habilidades y formas de trabajar.

La contabilidad tiene un papel clave en este proceso, ya que influye en varios tipos de evaluaciones en las organizaciones. Una vez identificados los posibles riesgos y oportunidades, las organizaciones deberán evaluar y comprender su relevancia. Dado que los riesgos para la sostenibilidad pueden afectar a una organización a múltiples niveles, en diferentes escalas de tiempo y de forma imprevista, es probable que estas evaluaciones deban ir más allá de las dimensiones tradicionales de evaluación de riesgos, considerando la probabilidad de que se produzcan y la gravedad de los posibles impactos.

Existe un amplio abanico de opciones a la hora de evaluar los riesgos. Las valoraciones y evaluaciones cualitativas de los riesgos son quizás el enfoque más común. Pueden utilizarse para obtener una comprensión inicial de una situación, para estimar la escala de los riesgos y las oportunidades y para proporcionar un punto de partida para el análisis posterior. Un ejemplo habitual sería una matriz de riesgos (véase la figura 7.1), en la que se representan los posibles riesgos de sostenibilidad. Los ejes de dicha matriz suelen centrarse en la probabilidad de impacto, que va de muy improbable a muy probable, y en la importancia del impacto, que va de insignificante a extenso. La visualización de los riesgos potenciales a través de una matriz de este tipo puede proporcionar una visión general de la situación fácilmente comprensible y, por lo tanto, resultar útil también como herramienta de comunicación a las diferentes partes interesadas.

Sin embargo, a menudo son necesarias algunas cifras cuantitativas, en forma de datos financieros o de otro tipo, para poder comparar diferentes alternativas. En este caso, nos enfrentamos a retos similares a los analizados en el capítulo 4 en lo que respecta a la cuantificación y la conmensurabilidad. Además, para comprender cómo puede desarrollarse la incertidumbre y repercutir en la organización a largo plazo, se pueden crear, modelizar y evaluar diferentes escenarios y vías alternativas. A este respecto, es pertinente reconocer que la inacción puede ser costosa. La sostenibilidad cambia las sociedades y los contextos operativos de forma sustancial y significativa: es poco probable que una organización pueda permanecer simplemente como está.

Independientemente del tipo de modelos y herramientas de estimación que se utilicen, las evaluaciones dependen de la información disponible. En este caso, las diferentes herramientas de contabilidad de la sostenibilidad son relevantes, ya que esta información ayuda a la organización a comprender tanto el tipo de impactos relacionados con la sostenibilidad que tienen sus actividades como los aspectos, temas y servicios de sostenibilidad de los que más depende. Además, para complementar los sistemas de información propios de la organización, suele ser esencial mantener un diálogo saludable con los diferentes grupos de interés. Esto puede ayudar a prever algunas señales silenciosas y tendencias futuras que podrían tener un impacto en las actividades de la organización.

		Importancia del impacto				
		<i>Despreciable</i>	<i>Menor</i>	<i>Moderado</i>	<i>Mayor</i>	<i>Masivo</i>
Probabilidad de ocurrencia	<i>Muy probable</i>	Bajo	Medio	Alto	Crítico	Crítico
	<i>Probable</i>	Bajo	Medio	Alto	Alto	Crítico
	<i>Moderada</i>	Bajo	Medio	Medio	Alto	Alto
	<i>Improbable</i>	Muy Bajo	Bajo	Medio	Medio	Alto
	<i>Muy Improbable</i>	Muy Bajo	Muy Bajo	Bajo	Medio	Medio

Figura 7.1. Matriz de Riesgo

7.3.4 Toma de decisiones y comunicación

Las evaluaciones tendrán una relevancia limitada a menos que se integren en el proceso de toma de decisiones de la organización y se comuniquen a aquellos grupos externos interesados en las decisiones de la organización.

A nivel interno, tener en cuenta la sostenibilidad en la toma de decisiones y en las previsiones a largo plazo requerirá el desarrollo de nuevas heurísticas. A pesar de la modelización cuantitativa y de los distintos escenarios, es posible que no se puedan comparar directamente las alternativas. Para ello, es necesario realizar una modelización y un seguimiento constantes. Además, y a medida que el conocimiento y la comprensión de la sostenibilidad se desarrollan y afectan a los escenarios preparados, es necesario actualizar constantemente sus probabilidades y posibles impactos en el tiempo. Por otra parte, también es importante considerar cómo se incorpora la sostenibilidad a los sistemas de remuneración y compensación de una organización. Es decir, la integración de los objetivos de sostenibilidad pertinentes en los sistemas de remuneración de los directivos y empleados responsables de alcanzar esos objetivos puede ayudar a incentivar su actuación y, por tanto, a orientar las decisiones.

Además de integrar las evaluaciones de riesgo en la toma de decisiones, también es necesario comunicar esas evaluaciones a las partes externas interesadas. Como hemos comentado en los capítulos 5 y 6, los informes de sostenibilidad adoptan muchas formas y pueden contener una gran variedad de información dirigida a las partes interesadas, incluidos los mercados financieros y diversos inversores. Existen diferentes enfoques para la elaboración de informes de sostenibilidad en función de las preferencias y las evaluaciones de materialidad. Un informe puede estar destinado a una amplia gama de grupos de interés, tratando de proporcionar información suficiente para satisfacer las diferentes expectativas de dichos grupos. Por otro lado, un informe puede dirigirse a un público más restringido, centrándose en cuestiones y tipos de información que interesan más a determinados grupos de interés. Como hemos señalado anteriormente (véase el capítulo 6), este último tipo puede asociarse a la responsabilidad estratégica, y normalmente se dirigiría a los inversores y a las partes interesadas financieras.

Al mismo tiempo, los inversores podrían considerar que la información incluida en el informe de sostenibilidad de una organización no es suficiente para su evaluación de la empresa. A pesar de que una organización haga todo lo posible por elaborar un informe, es posible que la información esperada no esté disponible, que se facilite en una forma que el inversor no pueda utilizar fácilmente o que haya dudas sobre la credibilidad y la exactitud del informe. Por lo tanto, los inversores, especialmente los grandes inversores y los fondos de inversión, pueden dirigirse a las empresas y solicitar información complementaria o reuniones para obtener una comprensión más completa de las posibles implicaciones que los riesgos y las oportunidades de sostenibilidad pueden tener para la empresa.

Además, dado que los mercados financieros suelen considerarse el grupo de interés más poderoso, las peticiones y expectativas de los inversores también pueden tener implicaciones en cuestiones de responsabilidad (véase Andrew y Cortese, 2013). ¿Prioriza la dirección las expectativas y los puntos de vista de los grupos de interés más poderosos y, por tanto, ignora o resta importancia a las demandas de algunos grupos vulnerables? ¿Las solicitudes de información enviadas por los grupos de interés poderosos prevalecen sobre otras preocupaciones? ¿Influyen las expectativas de los grupos de interés financieros en la forma en que una organización desarrolla sus sistemas de evaluación y contabilidad en materia de sostenibilidad, y en cómo se tiene en cuenta esta información en los procesos de toma de

decisiones? La sostenibilidad, la ASG y la responsabilidad empresarial son percibidas de forma diferente por distintos grupos, lo que puede tener implicaciones en la identificación, evaluación y comunicación de los riesgos. De hecho, la comunidad de inversores ejerce una importante influencia en la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, ya que puede influir en la forma que adopta. Un ejemplo reciente de ello es el Grupo de Trabajo para la Divulgación Financiera Relacionada con el Clima (TCFD), del que se habla en el siguiente "Enfoque en la práctica".

Enfoque en la práctica: Grupo de Trabajo para la Divulgación Financiera Relacionada con el Clima (TCFD).

Una de las iniciativas más recientes en el ámbito de la contabilidad del carbono es el Grupo de Trabajo para la Divulgación Financiera Relacionada con el Clima (TCFD). La iniciativa se puso en marcha en 2015 y se creó para desarrollar "divulgaciones financieras voluntarias relacionadas con el clima que sean coherentes, comparables, fiables, claras y eficientes", cuyo objetivo es proporcionar "información útil para la toma de decisiones a prestamistas, aseguradoras e inversores" (TCFD, 2020).

El TCFD fue creado y sigue siendo gobernado por el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB), con una influencia considerable que proviene originalmente de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20. En esencia, la iniciativa se estableció para desarrollar recomendaciones para una divulgación más eficaz relacionada con el clima que pudiera "promover decisiones de inversión, crédito y suscripción de seguros más informadas", y posteriormente "permitiría a las partes interesadas comprender mejor las concentraciones de activos relacionados con el carbono en el sector financiero y la exposición del sistema financiero a los riesgos relacionados con el clima" (TCFD, 2020).

La lógica subyacente está relacionada con la calidad de los datos y el poder de los mercados: una vez que haya mejores datos en un formato accesible, los mercados y los agentes del mercado estarán más equipados para evaluar, fijar el precio y gestionar adecuadamente los problemas, las oportunidades y los riesgos relacionados con el clima. Esto, según la lógica, creará incentivos para que las organizaciones y los individuos innoven y desarrollen sus actividades, ya que los riesgos y la exposición al carbono se incluirán adecuadamente en la información financiera, la toma de decisiones y la evaluación de las inversiones. La TCFD pretende alcanzar sus objetivos mediante la elaboración de directrices sobre cómo las organizaciones podrían producir información financiera relacionada con el clima. Además, la TCFD también hace hincapié en la aplicación del análisis de escenarios, que ayudaría a las organizaciones a identificar, evaluar y divulgar los posibles riesgos y oportunidades relacionados con el cambio climático.

La rápida aparición y el rápido crecimiento de la importancia de la TCFD indican que existe una gran necesidad de información relacionada con el clima en los mercados financieros. También indica que la información que ha estado disponible hasta ahora no ha sido suficiente o de suficiente calidad para los inversores. Esto es alentador, ya que es evidente que se necesitan iniciativas urgentes para encontrar formas de orientar los mercados financieros hacia la sostenibilidad. Sin embargo, también vale la pena reconocer que el enfoque de los inversores que tiene la TCFD significa que enfatiza puntos de vista particulares en sus recomendaciones, lo que implica que las preocupaciones de los mercados financieros y los inversores han recibido una atención sustancialmente mayor que las presentadas por las comunidades vulnerables o las ONG críticas. Dependiendo de la perspectiva que se tenga, esto puede verse como algo positivo o negativo. En cualquier caso, es probable que la iniciativa afecte a la comprensión de las organizaciones sobre el clima y la exposición al riesgo debido al clima, lo que tiene posibles implicaciones en el tipo de información que las organizaciones producen y utilizan en su toma de decisiones (véase también O'Dwyer y Unerman, 2020).

7.4 Cómo aparece la sostenibilidad en los mercados financieros

Una vez analizadas las implicaciones de la sostenibilidad en la consideración del riesgo y la incertidumbre por parte de las organizaciones, pasamos ahora a un panorama más amplio y empezamos a debatir cómo aparece la sostenibilidad en los mercados financieros. Al hacerlo, también cambiamos nuestra perspectiva: mientras que en la sección anterior nos centramos en la organización, en la siguiente hacemos hincapié en analizar las cuestiones desde el punto de vista de los inversores o de los mercados en sentido más amplio.

Como ya se ha señalado, el principio básico para los inversores y cualquier análisis con fines de inversión se refiere a la evaluación de las características de riesgo-rentabilidad del objetivo de inversión. Las finanzas corporativas, por ejemplo, han desarrollado una amplia gama de modelos que pueden utilizarse para deconstruir la información financiera facilitada por una empresa, así como para analizar cómo se posicionan las distintas empresas del mercado en comparación unas con otras. Un requisito clave para ello es la comparabilidad de la información financiera reglamentaria. Las empresas sujetas a la normativa de información financiera están obligadas a presentar la información financiera de una manera determinada, siguiendo directrices estrictas y de acuerdo con calendarios específicos. Aunque los datos financieros no sean perfectamente comparables, son lo suficientemente parecidos como para que los mercados puedan digerir la información mediante procedimientos estándar.

El ámbito de la sostenibilidad es diferente. Aunque existen diferentes tipos de directrices, normas y marcos de información sobre sostenibilidad (véase el capítulo 5, así como Tregidga y Laine, 2021), la información que facilitan las empresas sobre estos asuntos es muy diferente de la información financiera. Esto se debe, por ejemplo, a consideraciones de materialidad, ya que la sostenibilidad en general depende mucho más del contexto que las medidas financieras. No se puede suponer que los mismos elementos, cuestiones y asuntos sean materiales de manera similar para todas las empresas. Además, aunque las cuestiones materiales se identificaran como similares, las distintas empresas pueden utilizar indicadores diferentes, pueden recopilar la información de formas distintas y pueden comunicar y hacer hincapié en aspectos diferentes. Por ello, los inversores no pueden utilizar procesos y modelos estándar a modo de "enchufar y listo" y, por lo tanto, necesitan aprender a tener en cuenta en sus análisis los ASG y la diversa información relacionada con los ASG.

Para muchos, una cuestión clave a través de la cual se analizan diversos factores de sostenibilidad en los mercados financieros sigue reduciéndose a examinar cómo podrían afectar a los resultados financieros y a los futuros flujos de caja de la empresa. Es decir, para muchos inversores, especialmente los institucionales, la principal preocupación sigue siendo la dimensión financiera, y la sostenibilidad a menudo sólo se considera en relación con su capacidad para afectar a los resultados financieros, ya sea negativa o positivamente. En lo que respecta a la sostenibilidad, los retos a los que se enfrentan los inversores a la hora de analizar esta información son similares a los que afronta la organización. ¿Cómo se evalúan y valoran los efectos, impactos y dependencias inciertos a lo largo de distintos plazos, teniendo en cuenta, en particular, que la información disponible puede no estar en un formato estándar?

El concepto de materialidad sigue siendo pertinente en este caso. A diferencia posiblemente de los puntos de vista de otras partes interesadas, desde el punto de vista de un inversor la materialidad de la información ASG se evalúa desde un punto de vista financiero. Por lo tanto, es posible encontrar situaciones y contextos en los que algunos aspectos de la sostenibilidad podrían ser de gran actualidad y quizás debatidos en la esfera pública, pero aún así podrían no considerarse relevantes para el inversor. Evidentemente, puede que no siempre sea tan sencillo identificar cuáles serían las cuestiones de sostenibilidad que cobrarían mayor relevancia en un futuro próximo. El Sustainability Accounting Standards Board (SASB) trata de abordar esta misma cuestión en su marco para la elaboración de informes de sostenibilidad. Proporcionan listas por industria de los aspectos que, según sus criterios, serían los más materiales para cada industria. No obstante, conviene recordar lo dicho en el capítulo 3: la materialidad no es algo absoluto, ya que la importancia relativa de las cuestiones difiere en función del observador, el marco temporal y los juicios de valor realizados.

Como ya se ha mencionado, la información sobre sostenibilidad rara vez se presenta en una forma que pueda insertarse fácilmente en modelos financieros existentes y bien establecidos. En su lugar, tras identificar las cuestiones y los temas materiales, el inversor necesita evaluar el valor de los distintos tipos de información cualitativa y cuantitativa sobre ASG y, a continuación, integrar esta evaluación en el proceso de toma de decisiones financieras. Dado que las soluciones prefabricadas son limitadas, cada inversor tiene que idear su propio enfoque. Esto se complica aún más si tenemos en cuenta que los distintos inversores tienen diferentes valores y objetivos que motivan las decisiones de inversión. Además, el proceso de identificación, recopilación y análisis de la información necesaria en materia de sostenibilidad requiere considerables recursos y competencias, que pueden no estar disponibles ni siquiera para muchos inversores institucionales. Por ello, el poder de las diversas clasificaciones ESG y los sistemas de calificación de la sostenibilidad es considerable, ya que los inversores tratan de encontrar alguna base tangible, y aparentemente objetiva, para sus estimaciones.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: CARBONO NO QUEMABLE Y LOS ACTIVOS BLOQUEADOS

"La divulgación de información contable es fundamental para el funcionamiento eficaz de los mercados bursátiles" (Bebbington et al., 2020, p. 2). No sólo se trata de una afirmación explícita en la página dos de este trabajo de investigación de Bebbington et al., sino que es una proposición central que se repite a lo largo de todo el documento sobre las reservas de combustibles fósiles y la divulgación de información, el carbono no quemable y los activos bloqueados.

Carbono no quemable es un término utilizado para designar las reservas de carbono (por ejemplo, petróleo y gas, carbón) que existen pero que es poco probable que puedan quemarse debido a diversas limitaciones. Estas limitaciones pueden ser financieras -el gasto necesario para acceder a la reserva las hace antieconómicas-, así como limitaciones relacionadas con la creciente comprensión científica de la emergencia climática y los acuerdos mundiales que restringen las actividades relacionadas con el calentamiento global.

Para investigar la cuestión del carbón no quemable y sus implicaciones, Bebbington et al. llevan a cabo una revisión bibliográfica, entrevistan a comentaristas y participantes del mercado, revisan los requisitos de información de las empresas de combustibles fósiles y examinan las prácticas de divulgación de información de las empresas de 35 compañías de siete países con importantes cotizaciones de combustibles fósiles en sus bolsas de valores. Constatan la presencia de lo que puede denominarse "carbón no quemable" en el mercado bursátil y señalan que esto tiene implicaciones potenciales, aunque en gran medida desconocidas, para el mercado financiero. Afirman: "Por un lado, los datos de los informes y cuentas anuales cuantifican las reservas y recursos de combustibles fósiles, y los mercados financieros atribuyen valor a las reservas y recursos porque implican un flujo futuro de ingresos. Por el contrario, la ciencia mundial del cambio climático (junto con los regímenes reguladores en este ámbito) sugiere que no todas las reservas y recursos de combustibles fósiles actualmente identificados se quemarán porque de hacerlo no se cumplirían los objetivos de emisiones de gases de efecto invernadero (de ahí la expresión "carbono no quemable)". (p. 2).

En última instancia, señalan que los conocimientos científicos sobre el clima y el carbono se desarrollan al margen de las consideraciones del mercado financiero y observan que existe una posible burbuja del carbono en el mercado bursátil. Sus entrevistas sugieren que existe la "creencia común" de que en algún momento las limitaciones del carbono repercutirán en las valoraciones de las empresas, lo que a su vez afectará al mercado bursátil. Sin embargo, al examinar la información divulgada por las empresas, sólo encontraron "un pequeño número de referencias directas en informes obligatorios o voluntarios a los activos bloqueados", por lo que concluyen que "la cuestión del carbono no quemable no se considera actualmente un tema importante" (p. 12).

Esta investigación pone de relieve tanto el modo en que la sostenibilidad puede afectar a las organizaciones y los mercados bursátiles como la incertidumbre sobre cómo contabilizarla. Además, si la información contable es importante para el funcionamiento del mercado bursátil y los inversores la necesitan para tomar decisiones de inversión, también plantea la cuestión de por qué muchas de las grandes empresas de combustibles fósiles incluidas en este estudio no revelan esta información relevante para el valor.

Bebbington, J., Schneider, T., Stevenson, L. and Fox, A. (2020). Fossil Fuel Reserves and Resources Reporting and Unburnable Carbon: Investigating Conflicting Accounts. *Critical Perspectives on Accounting*, 66, 1–22.

7.5 El papel de las puntuaciones, calificaciones y listas de clasificación ASG

La complejidad inherente a la valoración y evaluación de los factores de sostenibilidad ha allanado el camino para la aparición de distintos tipos de métricas agregadas y esquemas de calificación. Estas métricas y esquemas de calificación pretenden ayudar a los interesados en tener en cuenta la sostenibilidad en su toma de decisiones en los mercados financieros. Algunos de ellos se asemejan a las etiquetas que se pueden ver en un supermercado: si un objetivo de inversión, ya sea una organización o un bono, cumple determinados criterios, recibe una etiqueta que lo señala. En el caso más sencillo, esto podría suponer, por ejemplo,

que una ONG incluyera a una empresa en una lista de signatarios comprometidos con la protección de algún tipo de fauna silvestre en sus inversiones, o alternatively en una lista negativa de empresas, que no se han comprometido públicamente a reducir sus emisiones según el acuerdo climático más reciente.

Otros ejemplos potentes serían índices bursátiles como el Dow Jones Sustainability World Index y el FTSE4Good. Ambos índices incluyen una lista actualizada anualmente de empresas que han sido seleccionadas en función de diversos criterios de sostenibilidad. Muchas empresas consideran que estos índices son importantes y están dispuestas a destacar su pertenencia a ellos como señal de su compromiso y sus logros en materia de sostenibilidad (para más detalles, véase más abajo "Enfoque en la práctica").

A un nivel más avanzado, existen varias listas de clasificación que se basan en sistemas de puntuación más complicados de las actividades de las organizaciones. Ejemplos de ello son la lista A de CDP, que se centra en la transparencia empresarial y la acción climática, y Global Knights 100, que enumera las empresas más sostenibles del mundo. Asimismo, las puntuaciones y calificaciones están disponibles a través de destacadas empresas de medios financieros, como Thomson Reuters y Bloomberg, grandes empresas financieras, como MSCI, así como empresas especializadas, como Sustainalytics. En algunos de los sistemas de calificación, las empresas reciben puntuaciones exactas, mientras que en otros casos las clasificaciones se distribuyen por niveles. A menudo, sin embargo, el mecanismo exacto utilizado para producir las puntuaciones no se presenta públicamente o sólo se discute vagamente, incluso cuando el proveedor de la calificación afirma públicamente estar comprometido con una gran transparencia. En otras palabras, quienes deseen utilizar la información tienen una capacidad limitada para evaluar cómo se han elaborado las puntuaciones y a qué elementos se ha dado importancia.

Enfoque en la práctica: La sostenibilidad en los índices bursátiles

Es posible que haya observado que en los mercados bursátiles de todo el mundo, ya sea en Tokio, Shanghai, Sydney o Sao Paulo, existen índices que hacen referencia a la inclusión de empresas en función de diversos criterios de sostenibilidad, ASG o RSC. Aunque estos índices pueden parecer similares y tener nombres parecidos, los criterios utilizados para incluir empresas difieren sustancialmente. Para ilustrar estas diferencias, presentaremos aquí dos enfoques alternativos.

En la Bolsa de Londres, los índices de sostenibilidad forman parte de la serie FTSE4Good. FTSE4Good fue uno de los primeros índices ESG del mundo cuando se lanzó en 2001. Hoy en día, hay unos 300 indicadores en 14 temas que pueden utilizarse para evaluar a cada empresa. Para ser incluida en el índice, la empresa debe alcanzar un umbral mínimo de puntuación fijado anualmente. Esto implica que no hay una cantidad fija de empresas de un sector concreto que vayan a ser incluidas. FTSE4Good también tiene algunos criterios de exclusión, que estipulan que no se incluirán empresas de determinados sectores. Además de industrias como el tabaco y armas controversiales, que han estado excluidas durante más tiempo, la exclusión ahora también incluye el carbón. Sin embargo, ha habido controversias sobre este último, ya que el criterio sólo excluye a las empresas que tienen el carbón como principal área de negocio, lo que implica que los grandes

productores de carbón pueden seguir incluidos, en caso de que sean conglomerados o tengan operaciones sustanciales en otras áreas de negocio.

El Dow Jones Sustainability World Index (DJSWI), con sede en Nueva York, es probablemente el índice ESG más conocido del mundo. Lanzado en 1999, fue el primer índice de sostenibilidad del mundo utilizado en las bolsas de valores. El DJSWI difiere del FTSE4Good en que sigue un enfoque de "mejor en su clase" en su inclusión. Esto implica que, una vez evaluadas y puntuadas las empresas potenciales, se incluirán en el índice las que obtengan las mejores puntuaciones de sostenibilidad en cada sector. El número de empresas incluidas varía entre el 10% y el 30% de las empresas evaluadas en función del tipo de índice. En el DJSWI no hay criterios de exclusión, lo que significa que el índice incluye líderes de sectores que a algunos les costaría considerar sostenibles, como el tabaco, el juego y las armas de fuego.

Una vez más, estas diferencias ilustradas en este ejemplo ponen de relieve la necesidad de ser conscientes de que existen variaciones en las prácticas, y que a menudo es necesario detenerse, considerar y evaluar las distintas prácticas y sus implicaciones.

Por ejemplo, al no excluir ningún tipo de industria o actividad empresarial, sino aplicar el principio del mejor en su clase, el Índice Dow Jones de Sostenibilidad incluye a las empresas que reciben las puntuaciones más altas de los criterios aplicados de cualquier industria. Este tipo de enfoque presupone una determinada visión del mundo: el crecimiento económico y las innovaciones tecnológicas resolverán cualquier reto social y medioambiental. Además, esto también implica que algunas empresas que operan en sectores con graves problemas de sostenibilidad, como el del petróleo y el gas, pueden presumir de su reputación destacando que son miembros del índice de sostenibilidad. Esta etiqueta puede utilizarse para ocultar decisiones controversiales. Un ejemplo destacado sería Shell, que al mismo tiempo que figura en el Índice Mundial de Sostenibilidad Dow Jones está siendo objeto de escrutinio debido, por ejemplo, a la degradación medioambiental y las violaciones de los derechos humanos en el delta del Níger.

La popularidad de las ESG en los mercados financieros puede ser problemática. Podrían, por ejemplo, enviar la señal de que los complejos problemas de sostenibilidad podrían, después de todo, resolverse sin tener que ceder demasiado y continuando por la senda de la expansión económica con algún giro verde.

Estos sistemas de calificación pueden ser muy influyentes en las sociedades (Chelli y Gendron, 2013). Desde el punto de vista de la cobertura mediática y el debate social, las empresas líderes pueden recibir elogios y buena publicidad por su compromiso con la sostenibilidad y, de este modo, establecer un punto de referencia para los demás sobre lo que significa ser una empresa líder. Una vez más, estos ejemplos pueden verse de forma positiva, ya que pueden estimular a otros a competir y mejorar. Sin embargo, también pueden interpretarse de forma más pesimista, ya que algunos de estos ejemplos elogiados distan mucho de lo que se requiere para una transición suficiente hacia la sostenibilidad.

Las implicaciones también son sustanciales desde la perspectiva de la asignación de capital y los mercados financieros. Un número cada vez mayor de grandes inversores institucionales y fondos de inversión, como fondos mutuos y de pensiones, pueden incluir criterios de sostenibilidad en sus decisiones de inversión. Aunque muchos inversores realizan sus propias evaluaciones de sostenibilidad, hay un número considerable de ellos que se basan en un

sistema de calificación concreto para tomar sus decisiones. Una situación similar se da en el caso de muchos inversores privados: aunque a muchos les gustaría tener en cuenta la sostenibilidad a la hora de realizar sus inversiones personales, muy pocos tienen los conocimientos y la capacidad necesarios para llevar a cabo un análisis de este tipo. También puede dar lugar a situaciones controversiales para algunos particulares, que pueden enterarse más tarde de que el fondo de inversión verde en el que han ahorrado puede invertir en empresas incluidas en el DJSWI, y como resultado el particular acaba invirtiendo en, por ejemplo, British American Tobacco, un adalid de los índices casi desde su creación.

También cabe señalar que el auge de los ASG en los mercados financieros, así como las crecientes implicaciones financieras de los riesgos ASG, parecen hacer que las agencias de calificación tradicionales, como Moody's y S&P, se interesen por este ámbito. Ya hay indicios de procesos de fusión y consolidación, pues estas grandes agencias de calificación financiera están adquiriendo proveedores de calificación ASG más pequeños y emergentes. Aunque la oportunidad de añadir a su cartera un negocio de calificación más rentable es una motivación probable en este caso, también debemos reconocer que las agencias de calificación financiera también necesitan añadir experiencia y conocimientos en este ámbito, dado que los riesgos ASG están demostrando ser un factor cada vez más importante para los resultados financieros de las empresas.

7.6 Mercados financieros, ASG, contabilidad y rendición de cuentas

Como se ha destacado anteriormente, para funcionar los mercados necesitan información, y no sólo cualquier tipo de información, sino algo que pueda ser útil para la toma de decisiones y que tenga relevancia para los inversores en sus decisiones relativas a la asignación de inversiones. Esto puede tener implicaciones muy significativas sobre cómo percibimos la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, y sobre cómo evolucionan con el tiempo la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. A continuación, examinamos más a fondo dos aspectos: el vínculo entre los ASG y los resultados financieros y el compromiso de los inversores. Analizamos estos dos aspectos en relación con nuestro tema principal, la contabilidad y la rendición de cuentas.

7.6.1 ASG y rendimiento financiero

Entonces, ¿cómo afecta a los inversores tener en cuenta las consideraciones ASG? El vínculo entre sostenibilidad y mercados financieros, y en particular el efecto sobre la creación de valor para los inversores, ha suscitado un interés y un debate sustanciales. Preguntas como: "¿crea la sostenibilidad mayores retornos?" o "¿implican las consideraciones ASG que el inversor tendrá que aceptar menores retornos?" son preguntas que se plantean a menudo en los medios de comunicación, en los libros de divulgación y en las aulas. Asimismo, en la literatura académica se puede encontrar un volumen cada vez mayor de estudios sobre estos temas, que a veces presentan conclusiones contradictorias. Sin embargo, estas cuestiones son quizás demasiado simples y corren el riesgo de representar la compleja relación entre la sostenibilidad y los mercados y retornos financieros de una manera excesivamente directa. También corren el riesgo de reducir la inversión ASG a las preocupaciones financieras, algo

que hemos establecido que sería demasiado limitado, ya que las consideraciones de responsabilidad más amplias también son relevantes en este caso.

En general, parece haber pruebas de que las empresas con mejores calificaciones ASG están asociadas a mayores retornos futuros. Ahora bien, hay que hacer varias advertencias. En primer lugar, es probable que estos resultados dependan de cómo se elabore la calificación ASG y qué tipo de indicadores se utilicen en el análisis o, en otras palabras, qué se utilice como medida del desempeño ASG. Por ejemplo, ¿se basa la calificación en la información divulgada, en algún elemento concreto del desempeño o en la reputación basada en la percepción? En segundo lugar, es importante considerar qué marco temporal se está investigando. En términos generales, las cuestiones relacionadas con la sostenibilidad, en particular a nivel macroeconómico, tendrán efectos a lo largo de un período prolongado, y podrían no captarse en un marco temporal más corto. Tener en cuenta estos plazos es importante desde el punto de vista del riesgo y el retorno. En tercer lugar, ¿cómo se mide el desempeño financiero o el retorno? Algunos estudios se fijan en los mercados bursátiles y en el rendimiento de los inversores, mientras que otros se centran en métricas de desempeño basadas en la contabilidad, como el rendimiento de las inversiones o el rendimiento de los activos (ROI/ROA). Las diferentes medidas del desempeño financiero y su influencia en los resultados son importantes, pero a menudo no se tienen en cuenta de forma explícita. En cuarto lugar, es importante analizar cómo se realizan las comparaciones y qué tipo de suposiciones existen con respecto a los grupos de control utilizados. Por ejemplo, ¿se compara con todo el universo empresarial o se limita a las empresas de un sector determinado o de un tamaño concreto? Por último, es esencial reconocer que el contexto puede tener una influencia sustancial. Mientras que las consideraciones ASG fueron un tema de conversación clave en los mercados financieros en la década de 2010, el contexto era muy diferente solo diez años antes.

Tanto las empresas como los inversores hacen ahora las cosas de forma diferente y es probable que vuelvan a hacerlas de forma diferente en un futuro previsible. La disponibilidad de información ha aumentado tanto en términos de amplitud como de profundidad, lo que implica que existe una gama más amplia de información más detallada sobre las oportunidades de inversión y la evolución del contexto en la que pueden basarse los inversores para tomar decisiones. Por ello, es esencial evitar sacar conclusiones precipitadas basándose en estudios o informes de investigación aislados, independientemente de quién los publique y dónde.

7.6.2 Compromiso de los inversores

El compromiso de los inversores es otro elemento del interés de los mercados financieros por la forma en que las empresas abordan la sostenibilidad. En este contexto, el compromiso implica que los inversores no sólo toman decisiones de inversión y asignan capital desde la distancia, sino que se implican activamente con la organización de diferentes maneras con el objetivo de lograr algunos cambios o reforzar algunos tipos de decisiones. El compromiso de los inversores debe distinguirse del activismo de los accionistas, un fenómeno principalmente estadounidense, en el que los accionistas tratan de utilizar su poder de voto para hacer visibles

determinadas iniciativas en las juntas anuales de las empresas y, posiblemente, iniciar cambios en las prácticas empresariales (véase Michelon et al., 2020).

Los principales inversores institucionales se comprometen regularmente con las empresas ya en lo que respecta a su análisis de inversión tradicional, ya que intentan obtener una visión más profunda de cómo cada empresa en particular pretende prosperar en el futuro. A medida que se va comprendiendo mejor la importancia de la sostenibilidad para las perspectivas financieras futuras de las empresas, el compromiso de los inversores con las cuestiones ASG se está convirtiendo en una práctica cada vez más extendida. Dada la complejidad y las incertidumbres relacionadas con la sostenibilidad, estos compromisos ofrecen oportunidades tanto para la empresa como para los inversores, aunque la dinámica y su potencial de creación de valor siguen siendo relativamente poco conocidos. Desde el punto de vista de la empresa, el compromiso de los inversores ofrece oportunidades para conocer las preocupaciones de este grupo de interesados, calibrar sus opiniones sobre cómo pueden funcionar determinadas políticas ASG y recibir comentarios más matizados sobre si la información facilitada en las divulgaciones corporativas parece suficiente para el mercado.

Además, la participación de los inversores también puede ofrecer oportunidades para mejorar los procesos internos. Los flujos de información interna, las prácticas de toma de decisiones y el reparto de responsabilidades pueden ser objeto de escrutinio para garantizar la coherencia de cara a los inversores. Para los inversores, son evidentes las ventajas de comprender mejor cómo perciben la sostenibilidad una organización y su personal clave, si parecen comprender y haber previsto las incertidumbres y los riesgos potenciales relacionados con los principales impactos y dependencias, y también de evaluar hasta qué punto la información externa parece corresponderse con las políticas y prácticas reales. Además, también existen claras oportunidades para aprender internamente a medida que las interrelaciones entre el análisis financiero y la sostenibilidad se hacen más elaboradas. De este modo, el análisis ASG puede pasar de ser un complemento periférico a convertirse en un elemento clave del análisis de las inversiones.

Al mismo tiempo, sin embargo, este compromiso de los inversores puede enfocarse críticamente desde una perspectiva social más amplia. A medida que los inversores tienen más poder de decisión sobre qué elementos de la sostenibilidad son los más importantes, y se convierten en el grupo de interés clave en este ámbito, existe el riesgo de que las preocupaciones de sostenibilidad sistémica más amplias se descarten o se vean superadas por los intereses y el énfasis que se da a las métricas ASG en las que se centran los mercados financieros y los inversores institucionales. La mayoría de las veces se trataría de las implicaciones financieras de la sostenibilidad, en lugar de algunas consecuencias sociales y medioambientales. Por ejemplo, la TCFD comentada anteriormente centra la atención en las implicaciones financieras de la emergencia climática para las organizaciones, en lugar de poner en primer plano la preocupación por el cambio climático en sí mismo, así como las importantes implicaciones físicas que se derivan para las comunidades y los ecosistemas. Además, a pesar de todo lo que se habla de oportunidades a largo plazo y de escenarios amplios, los mercados financieros todavía tienden a orientarse hacia el corto plazo. Como tales, los mercados también podrían impulsar el desarrollo hacia soluciones subóptimas, que podrían no ser beneficiosas para la sostenibilidad en general.

Como hemos subrayado varias veces en este libro, está fuera del alcance de las organizaciones evaluar, medir e informar sobre todas las formas posibles de sostenibilidad. Hay que elegir y, como resultado, se hace hincapié en algunos elementos y puntos de vista, mientras que otros se omiten. A este respecto, es evidente que las necesidades de información de los distintos grupos de interés son diferentes. Como sabemos que los mercados financieros son un actor muy poderoso en la sociedad, vale la pena preguntarse qué tipo de implicaciones tiene su creciente interés por la sostenibilidad en la forma en que las organizaciones evalúan, contabilizan e informan sobre la sostenibilidad. Hay varias posibilidades. Una obvia es el desarrollo de diferentes estándares de información sobre sostenibilidad. Como ya hemos dicho, las directrices más utilizadas, los estándares GRI, comenzaron como una iniciativa más amplia de los grupos de interés y, desde entonces, se ha afirmado que han cambiado hacia un enfoque más orientado a los inversores. En Estados Unidos, las directrices de la SASB comenzaron como una iniciativa dirigida explícitamente a las comunidades de inversores. Y no hay nada malo en ello como tal. Sin embargo, repercute en la forma en que las actividades, entidades, riesgos y oportunidades son evaluados.

7.7 Conclusión

Como hemos visto, la sostenibilidad se ha convertido en una característica de los mercados financieros y de las consideraciones de inversión. La cuestión es qué debemos hacer con ella. ¿Por qué es importante? ¿Cuáles son sus implicaciones? ¿El creciente interés de los mercados financieros y de los poderosos grupos de inversores mejora el bienestar de las comunidades vulnerables, refuerza la cohesión social, la justicia y la democracia, y ayuda a las sociedades a mantenerse dentro de los límites planetarios frenando el cambio climático, la pérdida de biodiversidad y otros problemas medioambientales?

Está claro que las consideraciones ASG ya no se ven como una anomalía o una moda a corto plazo que desaparecerá del radar tan rápido como ha surgido. Muchos de los mayores fondos de inversión y casas de gestión de activos del mundo indican que las consideraciones ASG son ahora parte integrante de sus procesos de inversión, y que no pueden ignorarse si un inversor desea cuidar su cartera. Además, el continuo debate sobre las ASG en los principales medios de comunicación financieros y en las principales plazas de mercado significa que las ASG ganan visibilidad constantemente, lo que es importante para su consideración.

Al mismo tiempo, cabe preguntarse si la prominencia de las ASG en los mercados financieros, los índices de alto nivel y los criterios ASG contribuyen realmente a alejar a las sociedades mundiales de los retos de la sostenibilidad. ¿Acaso la gran popularidad también crea la impresión de que las cosas "están bajo control ahora que los grandes fondos de inversión y los mercados financieros están utilizando su sabiduría para dirigir a las sociedades hacia unos objetivos mejores"? Es decir, la lógica de los mercados se basa en la creencia fundamental en su poder para procesar la información y encontrar soluciones eficaces. Las soluciones, sin embargo, dependen de la información que se utilice.

Aunque reconocemos que nuestra exposición aquí sólo ofrece una introducción a un tema muy amplio y complejo, ahora debería quedar claro que para funcionar los mercados financieros necesitan información, lo que tiene implicaciones muy significativas para la

contabilidad. Con la creciente concienciación sobre el impacto de la sostenibilidad en las organizaciones, incluido su desempeño financiero, la inversión y la gestión de riesgos ASG son áreas de gran importancia. La comunidad inversora es una parte interesada poderosa con una influencia considerable, por lo que la forma en que el mercado financiero responda a la sostenibilidad o se apalanque en ella tiene implicaciones.

Referencias

- Andrew, J., and Cortese, C. (2013). Free Market Environmentalism and the Neoliberal Project: The Case of the Climate Disclosure Standards Board. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(6), 397–409.
- Bebbington, J., Schneider, T., Stevenson, L. and Fox, A. (2020). Fossil Fuel Reserves and Resources Reporting and Unburnable Carbon: Investigating Conflicting Accounts. *Critical Perspectives on Accounting*, 66, 1–22.
- Carney, M. (2015). Breaking the Tragedy of the Horizon – Climate Change and Financial Stability. Speech delivered at Lloyd’s of London, 29 September 2015. www.bankofengland.co.uk/speech/2015/breaking-the-tragedy-of-the-horizon-climate-change-and-financial-stability (accessed 30 November 2020).
- Chelli, M. and Gendron, Y. (2013). Sustainability Ratings and Disciplinary Power of the Ideology of Numbers. *Journal of Business Ethics*, 112, 187–203.
- Crifo, P., Durand, R. and Gond, J.-P. (2019). Encouraging Investors to Enable Corporate Sustainability Transitions: The Case of Responsible Investment in France. *Organization and Environment*, 32(2) 125–144.
- Jouffray, J. B., Crona, B. Wassénus, E., Bebbington, J. and Scholtens, B. (2019). Leverage Points in the Financial Sector for Seafood Sustainability. *Science Advances*, 5(10), eaax3324.
- Michelon, G., Rodrigue, M. and Trevisan, E. (2020). The Marketization of a Social Movement: Activists, Shareholders and CSR Disclosure. *Accounting, Organizations and Society*, 80, 101074.
- MSCI (2018). Introducing ESG Investing. www.msci.com/esg-investing (accessed 12 November 2020).
- O’Dwyer, B. and Unerman, J. (2020). Shifting the Focus of Sustainability Accounting from Impacts to Risks and Dependencies: Researching the Transformative Potential of TCFD Reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(5), 1113–1141.
- O’Sullivan, N. and O’Dwyer, B. (2009). Stakeholder Perspectives on a Financial Sector Legitimation Process: The Case of NGOs and the Equator Principles. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(4), 553–587.
- TCFD. (2020). Task Force on Climate-Related Financial Disclosures. <https://fsb-tcfd.org> (23 February 2021).
- Tregidga, H. and Laine, M. (2021). Standalone and Integrated Reporting. In Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.

Lecturas y recursos adicionales

- CFA Institute and UN PRI (2018). Guidance and Case Studies for ESG Integration: Equities and Fixed Income. www.unpri.org/download?ac=5962 (accessed 28 August 2020).
- Michelon, G. (2021). Financial Markets and Environmental Information. In Bebbington, J., Larrinaga, C., O’Dwyer, B. and Thomson, I. (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.

Nyström, M., Jouffray, J.-B.; Norström, A., Crona, B., Søgaard Jørgensen, P., Carpenter, S., Bodin, Ö., Galaz, V. and Folke, C. (2019). Anatomy and Resilience of the Global Production System. *Nature*, 575, 98–108.

Principles for Responsible Investment: www.unpri.org

The Equator Principles: <https://equator-principles.com/>

van Duuren, E., Plantinga, A. and Scholtens, B. (2016). ESG Integration and the Investment Management Process: Fundamental Investing Reinvented. *Journal of Business Ethics*, 138, 525–533.

Capítulo 8. Contabilidad externa

La contabilidad externa se ha definido como la contabilidad que emana "de fuentes *externas* a la entidad contable" (Dey y Gibbon, 2014, p. 108). Suele ser llevada a cabo por quienes desean hacer visibles los impactos problemáticos de una entidad y exponer las responsabilidades organizativas cuando la organización no lo hace. La contabilidad externa puede entenderse como una etiqueta que engloba una miríada de prácticas contables realizadas por una serie de grupos e individuos que no suelen considerarse entidades contables. En este capítulo vamos a analizar las diversas prácticas que pueden denominarse colectivamente como contabilidad externa, ya que son relevantes para la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. Comenzamos presentando el fenómeno, incluyendo una breve historia de su aparición, antes de considerar las principales motivaciones y razones de la práctica. A continuación, se examinan las distintas formas que puede adoptar la contabilidad externa antes de analizar los principales productores de cuentas exteriores y sus destinatarios. A continuación, se esbozan las críticas o limitaciones de la práctica de la contabilidad externa. Si bien este capítulo proporciona un contexto más amplio para las últimas discusiones del libro, también presenta una forma de contabilidad que desafía algunas de nuestras suposiciones dadas por sentado sobre las prácticas contables. En última instancia, la contabilidad externa nos anima a reflexionar de forma crítica sobre las herramientas y prácticas contables y las relaciones de rendición de cuentas mediante la consideración de cómo podrían ser diferentes.

Al final de este capítulo usted debería:

- Entender la práctica de la contabilidad externa.
- Comprender las motivaciones y los fundamentos de la contabilidad externa.
- Ser capaz de distinguir entre las distintas formas de contabilidad externa y comprender sus diferencias.
- Ser consciente de los diferentes grupos que pueden elaborar la contabilidad externa.
- Tener una conciencia crítica de las críticas y el potencial de la contabilidad externa.

8.1 Breve nota sobre la terminología y el enfoque

Antes de seguir adelante, conviene hacer una breve nota sobre la terminología y el enfoque de este capítulo. En primer lugar, como ya se ha dicho, utilizamos el término contabilidad externa para referirnos al conjunto de prácticas que implican formas de contabilidad producidas por personas externas (es decir, ajenas) a la entidad sobre la que rinden cuentas. Aunque existen otras etiquetas posibles (por ejemplo, cuentas sociales, anti-cuentas), hemos optado por utilizar la contabilidad externa, ya que nos permite considerar la práctica en un sentido amplio, así como destacar una característica común clave (es decir, el productor de la cuenta es externo a la entidad). A lo largo del capítulo nos referimos a los productores de dichas cuentas como contadores externos para captar este punto. Hay algunas formas específicas de contabilidad externa que llevan etiquetas particulares, por ejemplo, la

contabilidad en la sombra, la contabilidad silenciosa, la contracontabilidad y las auditorías sociales. A continuación, se analizan algunos de estos ejemplos específicos.

En segundo lugar, es útil señalar que el término contabilidad externa también se utiliza a veces para referirse a las cuentas e informes que las organizaciones elaboran para los grupos de interés externos (junto con la contabilidad interna). También se puede utilizar como parte del término de información externa ampliada, que algunos utilizan para referirse a la información no financiera y de sostenibilidad. No es nuestro objetivo aquí. Como se ha destacado, la contabilidad externa en la que nos centramos en este capítulo se refiere a las cuentas elaboradas por personas y/u organizaciones ajenas a la organización y que no suelen considerarse entidades contables. Para ayudarnos a identificar y delimitar la práctica de la contabilidad externa, a lo largo del capítulo nos basamos no sólo en la práctica del campo, sino también en la investigación contable que nos ayuda a entender y reflexionar sobre esta práctica.

8.2 Contabilidad externa y su aparición

La contabilidad externa, en su nivel más general, puede definirse como la práctica de rendir cuentas por parte de quienes se encuentran fuera de la entidad a la que se refieren. Es, sencillamente, como su nombre indica, la contabilidad y las cuentas elaboradas por personas ajenas a la organización. La contabilidad externa puede ser de naturaleza financiera o no financiera. Sin embargo, como se verá más adelante, dentro del ámbito de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad tienden a centrarse en lo no financiero. Dey y Gibbon (2014, p. 109) ofrecen una clara explicación y consideración de los destinatarios de la práctica.

En términos generales, la contabilidad externa es una forma de contabilidad social elaborada por personas y/u organizaciones externas, incluidas las ONG que realizan campañas, sobre su representación del impacto social y medioambiental de otros. El público al que se dirigen estos informes externos no es simplemente la entidad contable asociada a los impactos problemáticos, sino que también puede incluir instituciones políticas, la sociedad civil, los medios de comunicación y sectores del público en general.

De manera importante, la contabilidad externa puede utilizarse para hacer visibles los impactos ambientales, sociales y/o económicos de una organización que podrían no haber sido incluidos y ser visibles en la propia información de la organización. Más adelante volveremos a hablar de quiénes son, y podrían ser, los principales productores de cuentas externas, pero quizás sea útil señalar, antes de continuar, que los productores suelen ser aquellos que tienen menos poder y menos recursos que aquellos a los que suelen rendir cuentas (por ejemplo, las grandes empresas y los gobiernos).

Aunque las formas que adopta la contabilidad externa y las motivaciones para elaborar dichas cuentas también se analizan a continuación, en primer lugar, exponemos la aparición y el desarrollo de las prácticas de contabilidad externa. Al hacerlo, es importante reconocer que lo que llamamos en este capítulo contabilidad externa no es una práctica nueva. Sin embargo,

se puede decir que está en aumento. Este aumento se debe quizás al incremento del acceso a la información de dominio público a través de Internet y los medios sociales, así como al uso de estos canales para difundir la información. El aumento de las prácticas de contabilidad externa es también probablemente el resultado del aparente aumento de la conciencia y la acción de la sociedad civil en relación con las cuestiones de sostenibilidad. También es importante reconocer que estas prácticas son una forma de contabilidad por parte de los académicos e investigadores contables. Esta denominación ayuda a situar estas prácticas en el ámbito de la contabilidad y las reconoce como una práctica de rendición de cuentas, destacando así la importancia de considerar la contabilidad externa dentro del espectro más amplio de las prácticas de contabilidad y rendición de cuentas de la sostenibilidad.

8.2.1 Primeros ejemplos y desarrollo

Lo que ahora llamamos Contabilidad externa ha tenido muchos nombres diferentes a medida que se ha ido desarrollando a lo largo del tiempo. Esta historia se traza útilmente en Dey y Gibbon (2014) y nos basamos en algunos de sus puntos principales aquí. Presentamos esta historia centrándonos en el concepto de rendición de cuentas, dado que es un tema clave de este libro y también, como hemos argumentado, una preocupación clave para la contabilidad de la sostenibilidad. Trazar la historia de esta práctica no sólo es útil para poner de relieve la variedad de aspectos y enfoques de la contabilidad externa, sino que también ayuda a entender cosas como la diversa terminología utilizada para referirse a lo que denominamos contabilidad externa. Esta historia también ayuda a contextualizar la práctica, incluyendo algunas de las motivaciones para la práctica que se discuten a continuación.

Las auditorías sociales producidas en las décadas de 1970 y 1980 suelen ser las primeras formas de actividad identificadas al referirse a la contabilidad externa. Medawar (1976) describe las auditorías sociales realizadas en el Reino Unido por Social Audit Ltd., que consistían básicamente en la publicación de información sobre diversas organizaciones en respuesta a la ausencia de información para la rendición de cuentas. Es decir, existía una demanda de información por parte de las organizaciones a diversos grupos de interés y, sin embargo, las propias organizaciones no satisfacían esas demandas.

Tal y como se ha comentado en el capítulo 5, en la década de 1990 se produjo un aumento de los informes de sostenibilidad de las empresas. Durante este periodo, muchos, incluidos los académicos de la contabilidad, las ONG y otras organizaciones de la sociedad civil, se centraron en la mejora de la información sobre sostenibilidad de las empresas. Las nuevas prácticas de información se consideraron una señal de que las empresas y otras organizaciones estaban empezando a responder a la demanda de información. En consecuencia, muchos centraron sus esfuerzos en promover y facilitar la práctica emergente, aumentando el número de organizaciones que informan y, posteriormente, en mejorar la calidad de esa información.

Sin embargo, a pesar de este aumento de la práctica, seguía habiendo (de hecho, sigue habiendo) insatisfacción con los informes de sostenibilidad elaborados por las empresas. No sólo el número de organizaciones informantes se mantuvo bajo durante varios años, sino que también hubo insatisfacción con la calidad de los informes que se estaban produciendo. Una

vez más, se consideraba que las organizaciones no cumplían con las exigencias de rendición de cuentas de quienes estaban fuera de la entidad. Muchos consideran que los informes se centran en los aspectos positivos y restan importancia a los aspectos negativos.

Si bien muchos movimientos sociales y ONG habían criticado constantemente a las organizaciones durante años, sus folletos y demás material rara vez se habían centrado en ofrecer informes completos sobre las organizaciones, o bien éstos no se habían difundido ampliamente más allá de los contextos locales. Esto empezó a cambiar a principios de la década de 2000, cuando varios informes externos, como el de Friends of the Earth, titulado "Failing the Challenge: The Other Shell Report" (Friends of the Earth, 2003) y el de Action on Smoking and Health titulado "British American Tobacco - The Other Report to Society" (ASH, 2002) llamaron la atención (véase "Enfoque en la práctica" más adelante).

Asimismo, por la misma época, algunos académicos dedicados a la elaboración de informes sociales y medioambientales buscaban formas de contribuir al desarrollo de las prácticas. Tal vez como respuesta a la falta de progreso percibida, un grupo de académicos introdujo las prácticas de elaboración de informes silenciosos y en la sombra y llevó a cabo un ejemplo práctico de cómo se podía realizar este tipo de informes externos (véase Gibson et al., 2001). Estas prácticas se describen con más detalle a continuación, pero esencialmente, volvieron a poner de manifiesto la posibilidad de que personas ajenas a la organización produzcan información sobre los impactos y la rendición de cuentas de una empresa cuando la organización no lo hace.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Aunque se trata de un ejemplo bastante antiguo, ya que se publicó en 2003, el informe titulado "Failing the Challenge: The Other Shell Report 2002", elaborado por Friends of the Earth y otras organizaciones, es un ejemplo interesante de contabilidad externa que conviene analizar con detenimiento.

El informe, disponible en línea (véase Friends of the Earth, 2003), responde al informe de Shell Corporation de 2003 en el que la empresa animaba a la gente a responder a sus avances en materia de desarrollo sostenible a través de una campaña "Díselo a Shell". En esta cuenta exterior, Friends of the Earth y otras personas recopilaron su informe, que ofrece un relato alternativo de las prácticas de Shell. Con un informe del director, un resumen de los resultados anteriores y una serie de estudios de casos sobre las prácticas de Shell en varios lugares, este informe ofrece al lector una visión alternativa de los resultados sociales y medioambientales de Shell de la que se ofrece en sus propios informes.

Te animamos a que te tomes un tiempo para leer este informe, e incluso a que busques el informe de Shell de 2002 y 2003 para comparar. Podría ser útil tomar algunas notas sobre lo siguiente: ¿Cuáles son sus impresiones iniciales sobre el informe? ¿Cómo se compara este informe con los informes de sostenibilidad de las empresas que has examinado (es decir, cuáles son las similitudes y diferencias)? Te animamos a que tengas en cuenta estas reflexiones mientras continúas con este capítulo.

8.3 Motivaciones y razones para producir cuentas externas

De lo anterior se desprende que una de las principales motivaciones para la elaboración de cuentas exteriores es la insatisfacción con los informes de sostenibilidad, de nuevo principalmente los de las grandes empresas. Este no es sólo el caso de los primeros productores de cuentas exteriores, sino también de los que producen cuentas exteriores en la actualidad. Aunque tanto la cantidad como la calidad de los informes de sostenibilidad han aumentado en los últimos años, muchos todavía los perciben como limitados. Esta motivación de la contabilidad externa tiene dos aspectos principales.

En primer lugar, la contabilidad externa puede estar motivada por la falta de presentación de informes por parte de las organizaciones. Aunque, como se ha comentado en los capítulos 5 y 6, la práctica de la elaboración de informes de sostenibilidad por parte de las empresas y otras organizaciones ha aumentado, el número de organizaciones que elaboran una memoria de sostenibilidad, o al menos lo que podría considerarse información exhaustiva relacionada con la sostenibilidad, sigue siendo bajo. De hecho, siguen siendo predominantemente las empresas grandes y "visibles" las que elaboran informes. En este contexto de falta de informes de la organización, la contabilidad externa puede estar motivada por un intento de llenar un vacío mediante la elaboración de información cuando una organización no lo hace. Muchas cuentas exteriores que se centran en la evasión fiscal de las empresas, como el informe de ActionAid (2010) sobre SABMiller que se comenta a continuación, son ejemplos típicos en este sentido, ya que las empresas suelen guardar silencio sobre sus prácticas de planificación fiscal y el posible uso de paraísos fiscales.

En segundo lugar, la contabilidad externa puede estar motivada por la insuficiencia o el desequilibrio de la información comunicada por las organizaciones. En este caso, la contabilidad externa intenta equilibrar la información proporcionada incluyendo información que no está contemplada en las cuentas oficiales. La contabilidad externa puede utilizarse para proporcionar información adicional que no aparece en los propios informes de la organización, o cuando el contador externo considera que esta información es engañosa. El informe de Friends of the Earth (2003) que aparece en el cuadro de texto anterior "Pausa para reflexionar" es un ejemplo de ello. Dado que muchas de las cuentas exteriores que vemos en la práctica pretenden dirigirse a una organización que ya realiza algún tipo de informe de sostenibilidad, podría decirse que es la última de las dos motivaciones la que parece motivar gran parte de las prácticas de contabilidad externa existentes.

En resumen, en lo que respecta a la práctica de la elaboración de informes de sostenibilidad de las organizaciones, siguen existiendo puntos débiles en las prácticas actuales y, a pesar de las mejoras, la necesidad de información adicional y/o alternativa identificada por Social Audit Ltd en la década de 1970 sigue existiendo en la actualidad. Sin embargo, la insatisfacción con los informes de sostenibilidad no es la única motivación para la elaboración de la contabilidad externa y su aumento. Existe una serie de otras motivaciones.

En relación con el concepto de rendición de cuentas, las cuentas exteriores también pueden ser utilizadas por grupos o individuos productores para pedir cuentas a una organización o industria o para poner de relieve dónde existe una relación de responsabilidad. Por ejemplo,

una cuenta exterior puede utilizarse para poner de relieve un asunto en el que el contador externo percibe que la organización o la industria son responsables y deben rendir cuentas. Un ejemplo de la investigación contable es útil para ilustrar este punto. Laine y Vinnari (2017) demuestran en su estudio cómo los activistas en pro de los animales utilizan las prácticas de contabilidad externa en un intento de pedir cuentas a la industria de la cría de cerdos. Los activistas utilizan las prácticas de contabilidad externa para dar visibilidad a los aspectos de la producción animal que la industria prefiere omitir en sus propias cuentas.

De igual modo, las cuentas exteriores también pueden producirse con el objetivo de educar. En este sentido, pueden estar motivadas por el objetivo de aumentar la conciencia sobre los impactos o las relaciones de rendición de cuentas. Esto puede considerarse un objetivo importante para quienes han elaborado cuentas exteriores centradas en la evasión fiscal de las empresas. En el siguiente "Enfoque en la práctica" se analiza más a fondo esta cuestión.

La contabilidad externa también puede estar motivada por el deseo de que se escuchen voces alternativas. Una vez más, aunque las prácticas relacionadas con la participación de los grupos de interés se han desarrollado y se podría decir que han mejorado en los últimos años, algunos grupos de interés pueden seguir viéndose excluidas del proceso impulsado por la organización. En esta situación, los individuos o grupos pueden estar motivados para producir una cuenta exterior con el fin de conseguir que su perspectiva sea escuchada. Por ejemplo, los grupos de movimientos sociales o las organizaciones de activistas que no son considerados como grupos de interés legítimas por una organización y, por lo tanto, están excluidos de los debates sobre la participación de los grupos de interés, pueden utilizar la contabilidad externa como una forma de hacer que su voz sea escuchada y representada (véase Tregidga, 2017). También podemos considerar esto en relación con la discusión anterior. Los contadores externos pueden percibir que es importante expresar sus opiniones y ser escuchados para equilibrar la información disponible en la esfera pública.

Por último, también se puede argumentar que tiene sentido que las personas ajenas a una organización rindan cuentas sobre cuestiones relacionadas con la sostenibilidad y, por tanto, dicha contabilidad puede estar motivada por lo que se podría considerar razones lógicas y prácticas. En lo que respecta a la información financiera, podríamos argumentar que tiene sentido que las empresas y otras organizaciones presenten sus propias cuentas financieras. Dado que una organización tiene acceso a la información sobre la posición financiera y el rendimiento de la entidad, quizá sea la mejor situada para cotejarla y comunicarla. Cuando se trata de la información de sostenibilidad o no financiera, que se refiere a los impactos y dependencias sociales, ambientales y económicas de la entidad, podría argumentarse lo contrario. En este caso, podríamos considerar que los que sienten los efectos (los impactados) o los que entienden esas dependencias (por ejemplo, los científicos) son los más indicados para dar cuenta de esos impactos y dependencias. Por lo tanto, lo que podría denominarse cuentas exteriores preparadas por los grupos de interés parecería adecuado. No se trata de descartar la necesidad de revelar información de la organización (de nuevo, hay información para la que la empresa está mejor situada para proporcionarla), pero si, por ejemplo, estamos debatiendo el impacto sobre las comunidades y los trabajadores, ¿por qué no hacer que las comunidades y los trabajadores proporcionen la información? Además, hay pruebas sustanciales de varias industrias, como la del tabaco y la de los pesticidas, que ponen de relieve que las empresas con intereses creados para proteger su negocio pueden tratar de

utilizar diversos tipos de informes y actividades de relaciones públicas en un intento de moldear la opinión general y las políticas públicas (por ejemplo, Oreskes y Conway, 2011). Esto puede considerarse un complemento de la necesidad de elaborar cuentas exteriores.

Así pues, aunque la práctica de la contabilidad externa parece haber surgido como un intento de contrarrestar la información o llenar el vacío en relación con la falta de información resultante de la presentación de informes organizativos inadecuados, desde entonces ha ampliado su alcance y su práctica y es ahora un tema importante en el ámbito de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. El valor general de este tipo de contabilidad es su capacidad, y su potencial, para aumentar la cantidad de información de dominio público, sobre todo porque esta información puede ayudar a comprender las relaciones de rendición de cuentas que existen en relación con entidades individuales o sobre un tema en general. Estas relaciones de rendición de cuentas pueden haber quedado enmascaradas a través de formas más tradicionales de contabilidad. En este sentido, se entiende que las cuentas exteriores tienen un potencial emancipador, es decir, la capacidad de exponer y desafiar las relaciones de poder.

Enfoque en la práctica: Contabilidad externa y fiscalidad de las empresas

Durante mucho tiempo, la fiscalidad se consideraba un tema técnico, complejo y realmente aburrido. La fiscalidad de las empresas era algo de lo que se ocupaban contadores y abogados y parecía que nadie más estaba muy interesado. Sin embargo, las cosas cambiaron en la década de 2010 y, de repente, la fiscalidad recibió una amplia atención en los medios de comunicación y en las redes sociales. Los informes sobre cómo grandes multinacionales, como Apple, Google y Starbucks, se involucraron en una serie de sofisticados esquemas de planificación fiscal aparecieron en los principales medios de comunicación. Pero, ¿por qué? ¿De dónde surgió este repentino interés?

Las cuentas externas sobre el impuesto de sociedades desempeñaron un papel fundamental a la hora de sensibilizar a la opinión pública y poner de relieve estas complejas prácticas. Una de las primeras cuentas exteriores que atrajo una amplia atención fue la titulada "Calling Time: Why SABMiller Should Stop Dodging Taxes in Africa", publicada originalmente en 2010 por ActionAid, una ONG de desarrollo internacional con sede en Sudáfrica. El informe combinaba información recopilada de informes financieros publicados y entrevistas, así como algunas investigaciones encubiertas, para discutir en detalle una serie de esquemas de planificación fiscal que SABMiller estaba utilizando para minimizar sus impuestos. Aunque SABMiller negó las acusaciones y mantuvo que pagaba una cuota justa de impuestos y contribuía sustancialmente al desarrollo de las economías africanas, el informe atrajo la atención internacional y fue uno de los pilares del emergente debate internacional sobre la fiscalidad de las empresas, así como su relación con la rendición de cuentas y la responsabilidad social de las mismas.

La fiscalidad es un tema complicado y, en la práctica, suele haber una zona gris entre la elusión fiscal, que es legal, y la evasión fiscal, que es ilegal. Las empresas, en su afán por mejorar sus márgenes de beneficio, están interesadas en encontrar formas innovadoras de minimizar sus obligaciones fiscales. Sin embargo, las organizaciones individuales no son las únicas activas en este ámbito. Las grandes empresas de contabilidad, por ejemplo, ofrecen activamente sus servicios para ayudar a los clientes a optimizar su fiscalidad (es decir, a pagar menos impuestos). Los Estados nacionales tampoco se quedan de brazos

cruzados. Hay algunos paraísos fiscales muy conocidos, como las Islas Caimán y las Bahamas, que ofrecen tanto tipos impositivos mínimos como una jurisdicción de alto secreto, lo que los convierte en lugares atractivos para que las empresas se domicilien o establezcan filiales. Quizás menos conocidos, pero no por ello menos influyentes, son países como los Países Bajos, Suiza e Irlanda, así como regiones como Delaware en EE.UU. y Jersey en el Reino Unido, todos ellos con características de política pública que se asemejan a los paraísos fiscales. A una escala más limitada, en muchas regiones existen las denominadas Zonas Económicas Especiales, cuyas normas ofrecen importantes exenciones fiscales y otras concesiones a las organizaciones que residen o invierten en ellas. A menudo, los gobiernos y las autoridades utilizan este tipo de políticas fiscales para intentar atraer y estimular la actividad económica, aunque también existen otras razones. Volveremos a hablar de la fiscalidad con más detalle en el capítulo 13, cuando analicemos la relación de la contabilidad con la desigualdad económica. Mientras tanto, remitimos a algunos libros perspicaces que arrojan luz sobre la complejidad de la fiscalidad, como el libro de Shaxson (2011) *Treasure Islands* y el de Obermayer y Obermaier (2016) *Panama Papers*.

8.4 Formas de Contabilidad externa

Aunque está fuera del alcance de este capítulo describir todas las formas de prácticas de contabilidad externa y sus diferencias, en esta sección ofrecemos algunas definiciones de las prácticas más comunes. Esta discusión también ilustra la variedad de prácticas. Tal vez debido en parte a su desarrollo esporádico, del que ya se ha hablado, la terminología que rodea a las prácticas de contabilidad externa no siempre está clara. De hecho, las prácticas de contabilidad externa, aunque no se etiqueten como tales ni se consideren una forma de contabilidad, han existido en la sociedad civil durante mucho tiempo y la investigación sobre diversas actividades se ha realizado de forma intermitente, lo que hace que el campo sea algo difícil de delimitar. Sin embargo, hay algunos términos comunes con algunas interpretaciones generales que son útiles para distinguir. De nuevo, como se ha señalado anteriormente, nos basamos tanto en la práctica de la contabilidad externa como en la investigación que la analiza en nuestro debate.

La contabilidad silenciosa, que es la primera forma que analizaremos, es aquella en la que se elabora una cuenta exterior mediante la recopilación de información procedente de diversos canales de comunicación de la empresa u organización. Las organizaciones producen una gran cantidad de información diferente utilizando una gama diversa de canales de comunicación. Por ejemplo, además de su informe de sostenibilidad, las organizaciones divulgan información relacionada con sus resultados de sostenibilidad en sus informes anuales, páginas web, campañas publicitarias y a través de comunicados de prensa. La contabilidad silenciosa implica la recopilación de esta información alternativa y la elaboración de una cuenta a partir de ella. Cuando se hace para exponer las insuficiencias de los informes de sostenibilidad de una organización, puede considerarse que se utiliza su propia información en su contra.

Para ilustrarlo, veamos un ejemplo. Una compañía aérea puede revelar en su informe de sostenibilidad su compromiso de reducir su huella de carbono y expresar un fuerte compromiso con la acción climática. Sin embargo, esa misma compañía puede, en su informe anual, hablar de su estrategia de crecimiento, de su intención de aumentar su número de aviones, sus rutas de vuelo y el total de kilómetros de vuelo. Estas dos declaraciones, en dos canales de comunicación diferentes, son difíciles de conciliar. En uno de ellos, la empresa se compromete a reducir las emisiones. En el otro, la empresa expone claramente una estrategia que, necesariamente, provocaría un aumento de las emisiones, lo que pondría en tela de juicio su compromiso de reducirlas. Un preparador de cuentas silencioso podría utilizar la información del informe anual de la empresa para exponer esta tensión. Dado que esta forma de contabilidad externa utiliza la información y los datos de la propia organización, puede calificarse de cuenta "no oficial". Cuando esta forma de contabilidad se publica en forma de informe, un formato similar al del informe de sostenibilidad de la empresa, se suele calificar de informe silencioso.

Una práctica relacionada, pero ligeramente diferente, es la contabilidad sombra. En este caso, la cuenta exterior consiste en información relevante que se produce independientemente de la organización. Aunque originalmente se concibió como la recopilación de información disponible en el dominio público, por ejemplo, informes de los medios de comunicación, documentos judiciales y otros documentos legales (véase Gibson et al., 2001), también se ha utilizado para describir las prácticas de contabilidad externa en las que los que producen la cuenta recogen sus propios datos o proporcionan la narrativa desde su propia perspectiva. De nuevo, cuando adopta el formato de un informe, se suele denominar informe sombra.

Los informes sombra han sido un recurso relativamente habitual utilizado por las ONG y los grupos de movimientos sociales. El informe "Failing the Challenge: The Other Shell Report" que comentamos anteriormente es un ejemplo de ello (Amigos de la Tierra, 2003). Algunos de estos informes son muy exhaustivos y tienen un tono serio (véase ASH et al., 2004), mientras que otros pueden utilizar la parodia y la sátira en un intento de presentar su visión alternativa (Save Happy Valley Coalition, 2007). Algunos de estos últimos se denominan informes "ficticios". El formato y el estilo de estos informes son quizás importantes en relación con la forma en que los informes son recibidos por un público, un punto que discutimos más adelante.

Otro término frecuente que se utiliza para describir un tipo de contabilidad externa es el de contra-contabilidad. Aunque hasta ahora no se ha definido, puede entenderse como una forma de cuenta exterior (que puede ser una cuenta silenciosa o en la sombra) que pretende contrarrestar una cuenta existente. Esto puede ser evidente por su etiqueta, pero dado que la intención de esta forma de contabilidad es contrarrestar, tiende a adoptar un tono de confrontación. Una contra-cuenta suele dirigirse a una organización específica y es una respuesta a una cuenta de la organización, en lugar de producirse para resaltar un tema de manera más amplia. Una vez más, podríamos considerar Friends of the Earth (2003) como un ejemplo de contra-cuenta, ya que busca explícitamente contrarrestar los informes de la Shell Corporation.

Más recientemente, Thomson et al. (2015) han proporcionado una útil tipología de cuentas exteriores, destacando además las diversas formas que pueden adoptar estas cuentas. A través

de un estudio de diversas prácticas de contabilidad externa de ASH en relación con la industria del tabaco en general, y a menudo hacia British American Tobacco (BAT) en particular, presentan una tipología de cuatro tipos de contabilidad externa e identifican algunas de sus características. La tipología de Thomson et al. se presenta en la tabla 8.1.

TABLA 8.1 Tipología de cuentas exteriores (adaptada de Thomson et al., 2015)

Tipo de cuenta externa	¿Qué se necesita cambiar? (Entidad a transformar)	¿Cómo ayudan las cuentas externas? (Visibilidad creada)	¿Qué tipo de cambio es debido? (Transformación debida)
Sistemática	Conducta o práctica operacional específica de la organización	Proveer nueva evidencia o información sistemática sobre la conducta o práctica organizacional objeto de la cuenta	Reformar los procesos existentes de gobierno y rendición de cuentas, así como permitir la participación ampliada en el proceso
Militante	Elementos del régimen de gobierno considerados como inaceptables, tales como una tecnología, organización o práctica específica	Ofrecer nueva evidencia o narrativas sobre lo inadecuado del régimen de gobierno, frecuentemente combinado con elementos emocionales enfatizando en los aspectos morales y éticos	Desafiar y deslegitimar una tecnología, organización o institución específica dentro del actual régimen de gobierno a través de la confrontación y el antagonismo.
Contra-gobierno	Régimen de gobierno ampliadamente	Criticar el conocimiento base y la ideología subyacente del sistema de gobierno y aquellas en el poder ofreciendo contra-evidencia	Deslegitimar y transformar radicalmente el sistema de gobierno existente
Dialógica	La no participación y la comunicación unidireccional deben orientarse hacia el compromiso dialógico a través de la permisión de que las voces de los oprimidos y los silenciados sean escuchadas	Promover la creación y presentación de múltiples cuentas ofreciendo diversas perspectivas dentro de un régimen de gobierno, tecnología u organización	Creación de una nueva forma de gobierno emancipador a través del compromiso dialógico de todas las partes colaborando a crear algo nuevo

La tipología que Thomson y sus colegas presentan ilustra cómo las cuentas exteriores pueden ser diferentes, aportar visibilidad a diferentes cuestiones que van desde aspectos relativamente detallados hasta algunas cuestiones estructurales fundamentales, así como cómo pueden ser diferentes en cuanto a la forma en que pretenden afectar a la sociedad. Para ayudar a entender esta tipología es útil reconocer que cuando se refieren a sistemas de gobierno o regímenes de gobierno no se están refiriendo necesariamente al gobierno o al Estado. Más bien, están utilizando el término en un sentido más amplio en relación con cualquier sistema o estructura social que influye o gestiona (es decir, gobierna) comportamientos o prácticas. Para comprender mejor las formas de contabilidad externa identificadas en el cuadro anterior, veamos algunas de ellas.

En términos sencillos, las cuentas externas sistemáticas pueden ser colaborativas, ya que en ellas no hay un intento explícito de desafiar a ninguna autoridad o estructura social, sino que participan en el sistema aportando al proceso con información adicional o destacando un punto de vista que de otro modo habría pasado desapercibido. La contabilidad externa militante es, a su vez, una confrontación explícita, pero, al igual que la contabilidad externa sistemática, se centra en una escala más reducida, por ejemplo, en un tema concreto o en una organización. Las cuentas externas contra-gobierno se centran en cuestiones de nivel más amplio, como el modo en que se utilizan y deciden determinadas tecnologías, las relaciones entre la industria y los responsables políticos, así como las estructuras sociales y las cuestiones de poder en general. Por último, las cuentas exteriores dialógicas también se interesan por el nivel más amplio, pero mientras que las cuentas exteriores contrarias se centran más en desafiar y criticar las estructuras existentes, las cuentas exteriores dialógicas se centrarían en incorporar voces alternativas y en tratar de permitir compromisos para encontrar nuevas formas de dirigir la sociedad o partes de ella.

Obviamente, la tipología que presentan Thomson y sus colegas, al igual que las categorizaciones en general, es una simplificación, y debe entenderse como una ilustración que aporta puntos de vista sobre un asunto concreto, en este caso las cuentas exteriores. El valor de este tipo de tipologías viene dado principalmente por la forma en que nos ayudan a debatir cuestiones complicadas al ayudarnos a identificar las diferencias y, por tanto, a aportar más matices. En este caso, junto con las definiciones de cuentas silenciosas, en la sombra y de contra-gobierno, esta tipología nos proporciona una base más sobre la que debatir el papel que pueden tener las cuentas exteriores en relación con la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad.

8.5 Productores y destinatarios de las cuentas externas

La práctica de la contabilidad externa adopta varias formas, y a medida que la práctica sigue aumentando es probable que surjan nuevas formas y estilos. Es probable que influya en ello el impacto continuado de la evolución de los medios de comunicación social, ya que ayudan a la elaboración y difusión de las cuentas exteriores al facilitar la recopilación de información y proporcionar un acceso más barato y rápido a un público más amplio. Asimismo, los niveles cambiantes de confianza en la sociedad también desempeñarán un papel, especialmente en situaciones en las que los ciudadanos, por alguna razón, pierden su confianza en los políticos, las autoridades, los medios de comunicación u otras organizaciones importantes. Estos

factores son una consideración importante para los distintos productores y audiencias potenciales de las cuentas exteriores. A continuación, abordaremos este tema.

8.5.1 Productores de cuentas externas

Hay muchas personas o grupos diferentes que elaboran cuentas exteriores. Y, a medida que se desarrolla la consideración de la práctica de la contabilidad externa, vemos cómo se desarrolla la variedad de diferentes preparadores de cuentas exteriores junto con nuevas formas de contabilidad externa.

Las primeras investigaciones sobre la contabilidad externa, que consideraban en gran medida las cuentas silenciosas, las cuentas sombra y las contracuentas, señalaron varias similitudes en relación con los productores de cuentas exteriores. En primer lugar, como ya hemos señalado, los productores son ajenos a la entidad a la que o por la que suministran la cuenta, buscando la rendición de cuentas o tratando de exponer las relaciones de rendición de cuentas. También se observó que los contadores externos tenían menos recursos que aquellos a los que pretendían dirigirse. Sin embargo, la investigación ha pasado a considerar las cuentas exteriores de forma más amplia, y esto ha incluido la ampliación del enfoque de los productores de cuentas exteriores. A continuación, examinaremos brevemente algunos de los principales productores de cuentas exteriores.

Las ONGs, los movimientos sociales y los grupos de la sociedad civil son productores clave de cuentas exteriores, y algunos grupos tienen una historia relativamente larga de producción de cuentas exteriores en forma de cuentas sombra o contracuentas. Hemos mencionado en varias ocasiones el "Other Shell Report" producido por Friends of the Earth. Esto se convirtió en una serie de lo que ellos llaman informes "alternativos" de la actuación de Shell durante varios años. El otro ejemplo temprano que señalamos, "British American Tobacco - The Other Report to Society" de Action on Smoking and Health, también fue seguido por una campaña de contabilidad externa sostenida a largo plazo, cuya diversidad se analiza con más detalle en Thomson et al. (2015).

Además de estas ONG conocidas y relativamente grandes, se puede encontrar una serie de ejemplos de tipo similar tanto a nivel internacional como nacional. Tregidga (2017), por ejemplo, analiza el informe sombra de un movimiento social nacional que pretendía impedir la expansión de una mina de carbón local en Nueva Zelanda. En este caso, los productores eran un pequeño grupo del movimiento social. Esta investigación muestra cómo varios grupos de diferentes tamaños han utilizado las cuentas exteriores de diversas maneras para conseguir que se escuche una voz o una perspectiva alternativa.

Las cuentas externas elaboradas por algunos grupos de la sociedad civil no se centran necesariamente en las empresas individuales, como ilustra el ejemplo de BankTrack. BankTrack es una plataforma en línea que se dedica a supervisar y divulgar las prácticas de las instituciones financieras mundiales. En lugar de un informe puntual, BankTrack proporciona un amplio recurso compuesto por cuentas exteriores de las prácticas de las instituciones financieras, al tiempo que indica cómo la tecnología y las actividades colectivas en línea pueden utilizarse en el proceso de contabilidad externa. El monitor de derrames de

petróleo en el delta del Níger analizado por Denedo et al. (2018) es otro ejemplo de esto. En este caso, una serie de grupos, incluidos los ubicados en las comunidades afectadas y los que trabajan con ellas, mantienen un observatorio que hace un seguimiento de los derrames de petróleo en la región: esencialmente un contador externo de la actuación de la industria petrolera en la región del Delta del Níger. Otro tipo de ejemplo es el de Laine y Vinnari (2017), que analizan las prácticas de contabilidad externa de los grupos de defensa de los derechos de los animales que buscan rendición de cuentas en relación con el trato a los animales en Finlandia. En este caso, no se identificó formalmente a ninguna organización o grupo como contador externo. En su lugar, un colectivo de individuos elaboró cuentas exteriores sobre la producción de carne de forma regular durante un período de varios años, lo que dio lugar a un debate público sostenido en el que participaron políticos, empresas, agricultores y el público en general.

Aunque las ONG y los grupos de la sociedad civil son probablemente los más activos en la elaboración de cuentas exteriores, también pueden ser producidas por otros. Los sindicatos, por ejemplo, han participado en la elaboración de cuentas exteriores, o bien han prestado un apoyo activo a los esfuerzos de colaboración para hacer visibles algunas prácticas problemáticas relativas a los derechos laborales, la salud y la seguridad, u otras cuestiones relacionadas con los empleados. A veces, las cuentas exteriores tienen su origen en el periodismo de investigación, tal vez en los ámbitos financiero, de la corrupción y de la fiscalidad en particular. En este sentido, cabe señalar que a veces existe una delgada línea entre si debemos hablar de periodismo o de contabilidad externa. Sin embargo, al mismo tiempo, los papeles no siempre son tan claros. Por ejemplo, a veces las historias que aparecen en la prensa han sido escritas por activistas que actúan como periodistas independientes, o los grandes informes pueden ser productos de un esfuerzo de colaboración más amplio entre varios grupos. Se puede debatir si acontecimientos como los Papeles de Panamá o Luxleaks, que incluyeron la divulgación de grandes cantidades de información previamente clasificada al dominio público, deben clasificarse como cuentas exteriores o no (véase Obermayer y Obermaier, 2016).

Los profesionales y los académicos de la contabilidad también pueden producir cuentas exteriores; de hecho, algunos de los ejemplos anteriores parecían poner de relieve el papel potencial que pueden desempeñar los académicos de la contabilidad en este ámbito. Los profesionales de la contabilidad y los académicos de la contabilidad, solos o con otros, como las ONG u otros grupos de interés, poseen conocimientos particulares que podrían utilizarse para producir cuentas exteriores. Aunque los ejemplos no son tan comunes como cabría esperar, existen no obstante algunos ejemplos que informan sobre cómo los académicos han participado en la contabilidad externa, a veces con importantes repercusiones. Un ejemplo de ello es el de Cooper y sus colegas (2005) y sus prácticas de contabilidad externa en relación con las dificultades de los estudiantes en Escocia. Cooper y sus colegas se basaron en una amplia encuesta y en sus propios conocimientos de contabilidad para dar cuenta de cómo algunos estudiantes universitarios que pretendían estudiar a tiempo completo eran propensos a ser explotados, ya que se veían esencialmente obligados a aceptar cualquier trabajo a tiempo parcial para asegurar su sustento. El relato de Cooper y sus colegas se utilizó también en el debate político sobre la financiación de la enseñanza superior en Escocia. También se pueden encontrar ejemplos similares en otros contextos.

Como puede verse, las cuentas exteriores son elaboradas por una serie de personas y grupos diferentes. Con la atención que se está prestando a esta práctica, el desarrollo de tecnologías que la hacen posible y también, como veremos en los capítulos siguientes, los movimientos globales y locales emergentes que expresan su preocupación por los temas relacionados con la sostenibilidad (por ejemplo, el clima, la biodiversidad o la desigualdad), es probable que las prácticas de contabilidad externa sigan creciendo. Una consideración clave a la hora de elaborar una cuenta exterior es la audiencia. A continuación, abordamos este aspecto.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Hagamos una pausa para reflexionar sobre los posibles preparadores de cuentas exteriores para cuestiones relacionadas con la sostenibilidad y sobre los casos en los que parece útil tener cuentas exteriores. Hemos dado algunos ejemplos más arriba, pero pensemos un poco más en ello.

Por ejemplo, en relación con la contabilidad de la distribución de la renta y sus efectos, es decir, el pago de un salario digno, Skilling y Tregidga (2019) plantean que los trabajadores, los que se ven afectados, son quizás los más indicados para rendir cuentas. O, al menos, una cuenta. Pero, ¿hay otras áreas en las que un empleado también sería un buen contador externo: la salud y la seguridad, por ejemplo?

Tome un tema relacionado con la sostenibilidad (quizás uno de los ODS) y considere los posibles preparadores de cuentas exteriores y el tipo de cosas que podrían incluir en sus cuentas exteriores. Quizá quiera pensar en una empresa concreta para que esto sea más fácil. Por ejemplo, ¿quiénes serían los posibles preparadores de cuentas exteriores para Coca Cola y el ODS 6 sobre Agua limpia y saneamiento, o McDonald's y el ODS 3 sobre Buena salud y bienestar?

A medida que vaya avanzando en los capítulos de este libro, considere quién es el más indicado para elaborar una cuenta. ¿Es la organización/corporación? Y además, ¿cambia esto cuando consideramos diferentes tipos de preguntas? También puede pensar en ejemplos en los que una cuenta exterior podría no ser apropiada o útil, por ejemplo, cuando se utiliza información errónea.

8.5.2 Los destinatarios

Como ya hemos dicho, las cuentas exteriores tienen varias formas, varios autores y pueden prepararse con varios fines. También está claro que existen múltiples destinatarios potenciales de una cuenta exterior.

Tal vez sea justo suponer que para muchos contadores externos la entidad objeto de la cuenta, a menudo una corporación, es el público objetivo de la cuenta exterior producida. Dado que algunas de las motivaciones de esta práctica están relacionadas con la rendición de cuentas y los llamamientos para que las organizaciones rindan más cuentas, es posible suponer que el informe exterior se elabora con la esperanza de recibir la atención de la propia entidad, lo que podría estimular algunos cambios posteriores en las prácticas de la organización. Existe la posibilidad de que las cuentas exteriores den lugar a una conversación entre la organización y los contadores externos, aunque con bastante frecuencia la respuesta pública de la

organización objeto de la cuenta ante esa atención externa ha parecido ser más de negación que de colaboración activa. Sin embargo, hay excepciones, como los casos en los que una cuenta exterior ha puesto de manifiesto problemas en lo más profundo de la cadena de suministro de una organización, de los que ésta, por alguna razón, no había sido consciente. En estos casos, la organización objeto de la cuenta puede reconocer la cuenta exterior y comprometerse a recopilar más información y tomar las medidas necesarias.

Sin embargo, existen otros públicos potenciales. Por ejemplo, en los estudios mencionados anteriormente son evidentes otros públicos. En el estudio de Cooper et al. (2005) sobre las dificultades de los estudiantes, el público objetivo de la cuenta exterior creada probablemente incluya al gobierno y a otros responsables de la toma de decisiones. Mientras que las organizaciones individuales podrían ayudar a abordar el problema pagando salarios más altos a los estudiantes trabajadores, la naturaleza sistémica del problema probablemente requiera acciones a nivel institucional y, como tal, el gobierno probablemente sea un público objetivo para esta cuenta exterior. Tregidga (2017), en su estudio de un informe sombra concreto dirigido a una empresa minera del carbón, descubrió que los periodistas y la sociedad civil en general (es decir, el público en general) eran el público objetivo. Aunque la cuenta exterior apuntaba claramente a una entidad concreta, el grupo del movimiento social señaló que su intención era concienciar al público en general sobre los problemas y las acciones de la empresa. Por ello, enviaron el informe, entre otros, a periodistas y lo utilizaron como herramienta de educación y para fomentar el apoyo a su movimiento. En términos similares, las cuentas exteriores elaboradas en la campaña a largo plazo que la ASH está llevando a cabo contra la industria del tabaco se han dirigido a una serie de audiencias, incluyendo tanto a la sociedad civil como a los responsables políticos, tal y como comentan Thomson et al. (2015) en su estudio.

Evidentemente, el público al que se dirige está relacionado con los objetivos que se ha fijado el productor de una cuenta exterior. En el caso de las cuentas exteriores sistemáticas, la cuenta exterior puede estar destinada principalmente a la atención de las autoridades competentes o de otros funcionarios. Por ejemplo, un grupo de la sociedad civil puede sentirse frustrado por la falta de supervisión de las instalaciones de producción de una organización y, por tanto, elaborar una cuenta exterior sobre el incumplimiento por parte de la organización de los requisitos establecidos en un permiso medioambiental. En el otro extremo del espectro, una cuenta exterior de contra-gobierno podría tratar de llegar a una gran audiencia dirigiéndose al público en general a través, por ejemplo, de las redes sociales. Pensemos en un grupo de la sociedad civil que trata de concienciar sobre la corrupción generalizada entre las grandes empresas estatales y la élite gobernante en un Estado autoritario. En estos casos, los contadores externos podrían tratar de concienciar y estimular la acción, lo que supondría un reto para las personas y organizaciones que actualmente dominan ese contexto.

Una cuenta exterior también puede tratar de alcanzar varios objetivos y, por tanto, dirigirse a varios públicos. Las cuentas exteriores detalladas sobre la planificación fiscal de las empresas, como el informe de ActionAid (2010) sobre SAPMiller del que hablamos anteriormente, son un buen ejemplo. Este tipo de cuentas exteriores pueden tener como objetivo hacer que una organización cambie sus prácticas, desafiar a los políticos para que adopten una visión crítica de las políticas fiscales, la regulación y las posibles lagunas, y también educar al público en general sobre las principales características de la tributación de

las empresas y las implicaciones que puede tener una determinada política fiscal en una sociedad determinada.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: CONTABILIDAD EXTERNA EN EL DELTA DEL NÍGER

El Delta del Níger es una zona rica en petróleo en Nigeria, África. Las operaciones de las empresas petroleras en esta región han estado bajo escrutinio durante algún tiempo y una rápida búsqueda en Internet revelará muchos acontecimientos y conflictos entre las grandes empresas petroleras que operan en la zona y una serie de grupos de interés, incluidas las comunidades locales.

En su trabajo de investigación de 2017, Denedo et al. analizan cómo y por qué las ONG internacionales de defensa de los derechos utilizan las prácticas de contabilidad externa como parte de sus campañas contra las empresas petroleras que operan en esta región. Denedo y sus colegas demuestran cómo las ONG hacen visibles las prácticas empresariales que tanto explotan los derechos humanos como conducen a la degradación del medio ambiente en la zona. También analizan cómo las ONG intentan utilizar estas cuentas como parte de sus esfuerzos sostenidos para reformar los sistemas normativos que rigen la práctica de dichas empresas petroleras.

Denedo et al. (2017) ofrecen un estudio de caso profundo y rico que rastrea los conflictos sostenidos a largo plazo sobre el petróleo en el Delta del Níger. Entrevistan a miembros de ONG internacionales que han elaborado y utilizado cuentas exteriores como parte de sus campañas que intentan cambiar las prácticas empresariales en la región. La tipología de Thomson et al. (2015) que se comenta en este capítulo se utiliza como marco para analizar las cuentas exteriores.

El análisis de Denedo y sus colegas reveló que las ONG internacionales utilizaron la contra-contabilidad "para hacer visibles las prácticas corporativas problemáticas ante quienes tienen poder sobre la corporación; para dar a las comunidades indígenas marginadas la capacidad de comprometerse más eficazmente; y para superar las relaciones de poder desiguales dando a conocer las prácticas problemáticas en diferentes escenarios de conflicto" (p. 1335). Sus conclusiones también aportan más información sobre el diseño y los destinatarios de esta forma de contabilidad. Por ejemplo, identifican que algunas de las contracuentas estaban "diseñadas para problematizar las actividades en el Delta del Níger haciendo visible el incumplimiento de las leyes y reglamentos existentes por parte de las empresas, con el fin de utilizar los sistemas normativos para disciplinar y castigar" (p. 1325), lo que demuestra que las ONG trataron de dirigirse a las prácticas locales de gobernanza en su intento de cambiar el comportamiento de las empresas. En general, descubrieron que las ONG internacionales eran "ampliamente positivas en cuanto a la contribución de la contra contabilidad para facilitar los cambios emancipatorios en un escenario insostenible y mal gobernado" (p. 1333).

Este estudio pone de relieve no sólo la utilidad de las cuentas exteriores para conseguir que se escuche una voz alternativa en estos debates -en este caso la de las comunidades indígenas-, especialmente cuando existen grandes diferencias de poder, sino también la forma en que dichas cuentas pueden contribuir a lograr el cambio mediante la presión sobre los organismos gubernamentales y otros para reformar las prácticas.

Denedo, M., Thomson, I. and Yonekura, A. (2017). International Advocacy NGOs, Counter Accounting, Accountability and Engagement. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(6), 1309–1343.

8.6 Algunos límites y el potencial de las prácticas de contabilidad externa

Hasta ahora, nos hemos centrado en describir la variedad de cuentas exteriores, así como en discutir las características clave de esta práctica. Sin embargo, como la mayoría de las prácticas, la contabilidad externa no está exenta de problemas. A continuación, pasaremos a tratar algunos de los principales problemas y críticas de las prácticas de contabilidad externa antes de examinar un ámbito clave en el que dichas prácticas contables parecen ofrecernos posibilidades en nuestra transición hacia la sostenibilidad.

8.6.1 Algunas críticas a las prácticas de contabilidad externa

Las cuentas exteriores han sido criticadas por ser tan limitadas y tan parciales como las cuentas empresariales. Es decir, al igual que la cuenta corporativa, que suele ser el blanco de la cuenta exterior, es limitada y está redactada desde una perspectiva particular, las cuentas exteriores también lo son.

Por ejemplo, las cuentas exteriores elaboradas por grupos de ONG medioambientales pueden no tener en cuenta todos los aspectos medioambientales, y mucho menos los sociales y económicos. Los activistas por los derechos de los animales de los que hablan Laine y Vinnari (2017), por ejemplo, basaron sus cuentas exteriores en imágenes y material de vídeo que habían recopilado entrando en secreto en las granjas por la noche sin permiso. La cuenta exterior que produjeron los activistas se centró en los derechos de los animales, pero al mismo tiempo se les acusó de prestar menos atención a otras cuestiones, por ejemplo, los posibles riesgos para la salud de los animales relacionados con la forma en que recogieron el material de vídeo en las granjas, o las posibles consecuencias sociales que sus acciones tuvieron para los agricultores, como los problemas de salud mental y el debilitamiento de la capacidad de trabajo que los individuos supuestamente experimentaron después de que los activistas hubieran entrado en granjas privadas por la noche. Quizá no esté claro cómo influye el carácter estrecho o sesgado de las cuentas exteriores en la forma en que las percibe el público. Spence (2009) hace un comentario interesante al respecto cuando considera este aspecto de las cuentas exteriores. Identifica que las cuentas exteriores son una verdad alternativa, pero, argumenta, a menudo el preparador de la cuenta exterior lo sabe, mientras que el contador de la empresa puede no ser consciente de la naturaleza parcial o sesgada de una cuenta corporativa.

Otra cuestión o problema con las cuentas exteriores, o para los contadores externos, está relacionada con la legitimidad de la voz y los problemas para que la cuenta sea leída y "escuchada". Piense en el informe de la empresa. ¿Cuestiona alguna vez la legitimidad de la empresa para elaborar esta cuenta? El papel y la legitimidad del proveedor de cuentas es algo que se pone en primer plano cuando consideramos las prácticas de contabilidad externa, y es probable que afecte a su potencial para, por ejemplo, plantear problemas de rendición de

cuentas. Pero, como planteamos brevemente más arriba, la lógica de quién está mejor situado para proporcionar cuentas podría considerarse desde otras perspectivas. La contabilidad da por sentada la legitimidad de la entidad para rendir cuentas. Tal vez cuando se trata de los aspectos financieros internos de la empresa, esto tenga sentido: al fin y al cabo, la entidad conoce mejor lo que ocurre internamente que los que están fuera de la organización (aunque, por supuesto, reconocemos que aquí hay problemas de calidad y transparencia). Sin embargo, cuando se trata de la contabilidad de los impactos de la entidad sobre aquellos que son tanto internos como externos a la organización -la gama de grupos de interés analizada en el capítulo 3-, esta legitimidad para rendir cuentas podría ponerse en duda. Sin embargo, ¿consideraríamos que todos los grupos de la sociedad tienen una voz legítima, una posición legítima para rendir cuentas? ¿Y qué formas consideraríamos que son cuentas exteriores? Estas cuestiones siguen vigentes y quizá sean objeto de reflexión en el futuro.

8.6.2 Cómo la contabilidad externa desafía la visión convencional de la contabilidad

La contabilidad externa pone en tela de juicio las concepciones convencionales de la contabilidad, por ejemplo animándonos a pensar tanto en quiénes son (y deben ser) los proveedores de cuentas como en cuál es la naturaleza de una cuenta. Estos aspectos son cuestiones importantes que tienen implicaciones. Desde el punto de vista positivo, el hecho de cuestionar la contabilidad y los supuestos que damos por sentados sobre lo que es y lo que debería ser la contabilidad puede ser útil para fomentar nuestro pensamiento y permitirnos ver la contabilidad de forma diferente. Sin embargo, ¿existe el peligro de ver todo como una cuenta? Tal vez sea un debate útil y algo sobre lo que le gustaría reflexionar. Sin embargo, lo fundamental de la contabilidad es el acto de dar cuentas y la presencia de una relación de rendición de cuentas (independientemente de que dicha relación sea aceptada por ambas partes).

En general, la contabilidad externa nos anima a reflexionar de forma crítica sobre las herramientas y prácticas contables y las relaciones de rendición de cuentas mediante la consideración de cómo podrían ser diferentes. Tal vez al leer este capítulo se haya planteado cómo podría utilizar las prácticas de contabilidad externa (como individuo o en colaboración con otros) para avanzar en un tema de sostenibilidad que le interese especialmente (véase *Corporate Watch*, 2014). En un mundo en el que se transgreden los límites ecológicos globales, se cuestiona constantemente la justicia social y se socava cada vez más la democracia, la contabilidad externa presenta un ejemplo potencialmente poderoso de una práctica que subraya la importancia de la rendición de cuentas y pone de manifiesto las desigualdades de poder. Esto es esencial si queremos tomarnos en serio la cuestión de lo que se exige a los contadores y a los proveedores de cuentas si realmente esperamos hacer la transición a una sociedad más sostenible.

8.7 Conclusión

La contabilidad externa puede entenderse como una etiqueta que engloba un sinnúmero de prácticas de contabilidad por parte de una serie de grupos e individuos que no suelen considerarse entidades contables. La contabilidad externa es un área importante de la

contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, ya que los ejemplos prácticos de una variedad de contextos locales e internacionales han demostrado cómo las cuentas exteriores tienen el potencial de establecer relaciones de responsabilidad, desafiar las estructuras de poder y diversificar el debate público al traer más voces a la conversación. Es probable que la Contabilidad externa se desarrolle, se amplíe y adquiera mayor importancia en el futuro. A ello contribuirá probablemente la mejora de la tecnología y el aumento de las plataformas de los medios sociales, que hacen más accesibles, eficientes y eficaces la recopilación y la difusión de información esencial para las prácticas de contabilidad externa. Además de facilitar la elaboración de cuentas exteriores en general, la digitalización también ha allanado el camino a diversas plataformas de colaboración en línea (como Banktrack y el Oil Spill Monitor antes mencionados), que parecen tener un potencial considerable para permitir la recopilación de múltiples perspectivas y la elaboración de cuentas más completas. A medida que avanzamos en los siguientes capítulos del libro, los que componen la Parte III y que se centran en la contabilidad en relación con algunas cuestiones clave de la sostenibilidad contemporánea, les animamos a pensar en qué aspectos de la contabilidad externa podrían utilizarse para contribuir a esta transición y reimaginar nuevas formas de contabilidad y rendición de cuentas.

Referencias

- ActionAid (2010). Calling Time: Why SABMiller Should Stop Dodging Taxes in Africa. www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf (accessed 2 December 2020).
- ASH (2002) *British American Tobacco – The Other Report to Society*. www.cqct.qc.ca/Documents_docs/DOCU_2006/BRIE_02_06_00_ASH_BAT_OtherReportToSociety.pdf (accessed 28 August 2020).
- ASH, Christian Aid and Friends of the Earth. (2004). *BAT's Big Wheeze – the Alternative Report*. <https://ash.org.uk/information-and-resources/tobacco-industry-information-and-resources/bats-big-wheeze-the-alternative-report/> (accessed 28 August 2020).
- Cooper, C., Taylor, P., Smith, N. and Catchpole, I. (2005). A Discussion of the Political Potential of Social Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 951–974.
- Corporate Watch (2014). Investigating Companies: A Do-It-Yourself Handbook. <https://corporatewatch.org/wp-content/uploads/2017/09/Investigating-Companies-Corporate-Watch.pdf> (accessed 4 December 2020).
- Denedo, M., Thomson, I. and Yonekura, A. (2017). International Advocacy NGOs, Counter Accounting, Accountability and Engagement. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(6), 1309–1343.
- Denedo, M., Thomson, I. and Yonekura, A. (2018). Accountability, Maps and Inter-generational Equity: Evaluating the Nigerian Oil Spill Monitor. *Public Money and Management*, 38(5), 355–364.
- Dey, C. and Gibbon, J. (2014). External Accounts. In J. Bebbington, J. Unerman and B. O'Dwyer (eds), *Sustainability Accounting and Accountability*. Routledge.
- Friends of the Earth (FoE). (2003). *Failing the Challenge: The Other Shell Report 2002*. Friends of the Earth. www.foei.org/resources/publications/publications-by-subject/resisting-mining-oil-gas-publications/failing-the-challenge-the-other-shell-report# (accessed 28 August 2020).
- Gibson, K., Gray, R., Laing, Y. and Dey, C. (2001). *The Silent Accounts Project: Draft Silent and Shadow Accounts 1999–2000*. www.st-andrews.uk/csear/sas-exemplars/silent-and-shadow/ (accessed 28 August 2020).

- Laine, M. and Vinnari, E. (2017). The Transformative Potential of Counter Accounts: A Case Study of Animal Rights Activism. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(7), 1481–1510.
- Medawar, C. (1976). The Social Audit: A Political View. *Accounting, Organizations and Society*, 1(4), 389–394.
- Obermayer, F. and Obermaier, F. (2016). *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*. Oneworld Publications.
- Oreskes, N. and Conway, E. (2011). *Merchants of Doubt: How a Handful of Scientists Obscured the Truth on Issues from Tobacco Smoke to Global Warming*. Bloomsbury.
- Save Happy Valley Coalition (SHVC). (2007). *2006 Environmental Report*. Christchurch.
- Shaxson, N. (2011). *Treasure Islands: Tax Havens and the Men Who Stole the World*. Vintage.
- Skilling, P. and Tregidga, H. (2019). Accounting for the “Working Poor”: Analysing the Living Wage Debate in Aotearoa New Zealand. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(7), 2031–2061.
- Spence, C. (2009). Social Accounting’s Emancipatory Potential: A Gramscian Critique. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), 205–227.
- Thomson, I., Dey, C. and Russell, S. (2015). Activism, Arenas and Accounts in Conflicts over Tobacco Control. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(5), 809–845.
- Tregidga, H. (2017). “Speaking Truth to Power”: Analysing Shadow Reporting as a Form of Shadow Accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(3), 510–533.

Lecturas y recursos adicionales

- Adams, C. A. (2004). The Ethical, Social and Environmental Reporting Performance-Portrayal Gap. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17(5), 731–757.
- Andrew, J. and Baker, M. (2020). The Radical Potential of Leaks in the Shadow Accounting Project: The Case of US Oil Interests in Nigeria. *Accounting, Organizations and Society*, 82, 101101.
- Harte, G., and Owen, D. L. (1987). Fighting De-industrialisation: The Role of Local Government Social Audits. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 123–142.
- Unerman, J. and Bennett, M. (2004). Increased Stakeholder Dialogue and the Internet: Towards Greater Corporate Accountability or Reinforcing Capitalist Hegemony? *Accounting, Organizations and Society*, 29(7), 685–707.

PARTE III. Cuestiones relativas a la contabilidad de la sostenibilidad

Capítulo 9. Contabilidad del clima

Los debates sobre el cambio climático y la preocupación por sus efectos catastróficos están en todas partes. Es, sin duda, una cuestión de sostenibilidad de importancia crítica contemporánea. Aunque la preocupación por el aumento de la temperatura global está presente desde hace tiempo, la urgencia que rodea a esta cuestión es máxima. Esta urgencia puede verse en los medios de comunicación y en las calles, donde estamos viendo movimientos globales que protestan contra los gobiernos, los organismos industriales y las grandes empresas por el tema del cambio climático. La necesidad de actuar, es decir, la necesidad de hacer algo más allá de reconocer el cambio climático como un problema, también puede verse en el marco del Objetivo de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas relacionado con el clima. El objetivo número 13, titulado "Acción por el clima", representa que no sólo el clima es uno de los 17 objetivos que hay que alcanzar en relación con la sostenibilidad, sino que también necesitamos actuar sobre el tema, y con urgencia.

En este capítulo tratamos el cambio climático centrándonos específicamente en por qué el clima es un problema para las organizaciones y, más concretamente, para la contabilidad y los contables. Para ello, tras ofrecer una breve visión general del cambio climático y sus consecuencias para enmarcar nuestro debate, situamos la cuestión en relación con las organizaciones, la contabilidad y la rendición de cuentas. A continuación, examinamos las prácticas contables en relación con la contabilidad y el clima y las distintas formas de rendir cuentas que surgen. Concluimos analizando una serie de aspectos sobre los que resulta útil reflexionar al considerar el papel general de la contabilidad para hacer frente a la emergencia climática.

Al final de este capítulo usted debería:

- Comprender el cambio climático y por qué es una cuestión clave de importancia crítica.
- Comprender por qué el cambio climático es importante para las organizaciones y la contabilidad.
- Haber desarrollado una conciencia de la práctica contable actual en relación con el cambio climático y las diversas responsabilidades que surgen.
- Haber reflexionado sobre los límites de las prácticas actuales en relación con la contabilidad del clima.

9.1 El cambio climático: Una cuestión de importancia crítica

9.1.1 El cambio climático: Una breve introducción

El cambio climático se refiere a cualquier cambio de temperatura a lo largo del tiempo, ya sea por causas naturales o por la actividad humana. Los expertos en climatología coinciden en que estamos viviendo un periodo de calentamiento global y que éste se debe a la actividad

humana, en particular a la acumulación en la atmósfera de gases de efecto invernadero (GEI) que atrapan el calor.

Aunque muchos productos y procesos se han vuelto más eficientes desde el punto de vista energético y, por tanto, menos intensivos en carbono, estas mejoras relativas han sido superadas por el crecimiento económico. Junto a los estilos de vida altamente intensivos en carbono de muchos de los que se pueden denominar países de renta alta, el aumento de la industrialización y la mejora del nivel de vida en algunos países de renta baja y media, aunque a menudo ayudan a reducir la desigualdad global, también son una razón para el aumento de las emisiones. También es importante reconocer que las consecuencias del cambio climático no se perciben de forma homogénea en todo el mundo, y que el Sur Global, en particular los países en desarrollo de baja renta, son los primeros en sentir los principales efectos del cambio climático. En general, las interconexiones entre el crecimiento económico, la justicia social y la dependencia de los combustibles fósiles en todo el mundo hacen que el cambio climático sea político y complejo.

Aunque a continuación esbozamos brevemente algunos puntos clave, no entraremos aquí en un amplio debate sobre la ciencia del clima y lo que significan los distintos niveles de calentamiento para el planeta y para nuestras sociedades. Esto va más allá del alcance de este capítulo y se trata en profundidad en otra parte. Le animamos a que investigue más a fondo la literatura y los debates al respecto (por ejemplo, Hawken, 2017). Al hacerlo, sin embargo, le advertimos que reflexione sobre la información y las fuentes de información con las que se relaciona, ya que es un área en la que existe desinformación. De hecho, los debates pueden verse enturbiados (intencionadamente o no) por la confusión. Por ello, debemos asegurarnos de que accedemos a la información de fuentes creíbles y de que reflexionamos sobre ella. Una buena fuente de información es el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC), el organismo de las Naciones Unidas creado para evaluar la ciencia relacionada con el cambio climático (véase el apartado "Enfoque en la práctica" más adelante).

Enfoque en la práctica: El Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC)

El IPCC es un organismo creado por las Naciones Unidas en 1988 con la tarea de evaluar la ciencia del cambio climático. Su objetivo es ayudar a los responsables políticos consolidando y sintetizando las pruebas científicas sobre el cambio climático y sus impactos en las sociedades.

El IPCC ha publicado cinco informes de evaluación, y el sexto se publicará en 2022. Cada informe es elaborado por cientos de científicos que se reúnen para evaluar los conocimientos científicos más recientes disponibles. Los informes también evalúan los conocimientos científicos sobre las posibles repercusiones sociales y económicas del cambio climático en los próximos años.

Los informes del IPCC han sido muy influyentes a la hora de ayudar a las sociedades a entender el cambio climático y las repercusiones que podría tener, así como la evolución de los conocimientos científicos al respecto. Se consideran los informes científicos más completos sobre el cambio climático, a pesar de los constantes intentos de los contrarios por desacreditarlos. Además de los informes de evaluación, el IPCC también contribuye a

la gobernanza mundial del clima mediante la elaboración de informes especiales y documentos técnicos que se utilizan en los tratados sobre el clima negociados a través de las Naciones Unidas, entre ellos el Protocolo de Kioto y el Acuerdo de París que se analizan más adelante.

9.1.2 El cambio climático: Las consecuencias

Para enmarcar nuestro debate a continuación, resulta útil destacar algunas de las consecuencias bien documentadas que tendrá el calentamiento del clima. De hecho, las consecuencias se están viendo ahora y, por tanto, no son algo que "ocurrirá en el futuro", aunque se espera que empeoren.

Si bien el derretimiento de los casquetes polares y la consiguiente subida del nivel del mar que afecta a las regiones bajas son bien conocidos, hay una serie de consecuencias actuales y previstas del cambio climático. El IPCC (2018) esboza una serie de impactos potenciales y riesgos asociados en su "Informe especial sobre el calentamiento global de 1,5 grados centígrados (1,5°C)". Este 1,5°C, una cifra que se menciona a menudo en los debates sobre el clima, es el objetivo al que se aspira en el Acuerdo de París de 2015 sobre el cambio climático (véase "Enfoque en la práctica" más adelante), que pretende limitar el calentamiento a 2°C por encima de los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitarlo a 1,5°C. Cabe señalar que el efecto de calentamiento de muchos GEI dura décadas, y algunas investigaciones sugieren que el clima se calentará 1,5°C incluso si reducimos nuestra huella de carbono a cero desde hoy.

El IPCC afirma que los modelos climáticos proyectan diferencias en la forma en que el calentamiento global de 1,5°C afectará a diferentes regiones. Entre ellas se encuentran el aumento de la temperatura media de la mayoría de las regiones terrestres y oceánicas, los extremos de calor en la mayoría de las regiones habitadas, las fuertes precipitaciones en varias regiones y una alta probabilidad de sequía y déficit de precipitaciones en otros lugares. También se prevén importantes repercusiones en la biodiversidad y los ecosistemas, como una mayor pérdida y extinción de especies, así como impactos en los ecosistemas terrestres, de agua dulce y costeros. El IPCC también identifica riesgos relacionados con el clima para la salud, los medios de subsistencia, la seguridad alimentaria, el suministro de agua, la seguridad humana y el crecimiento económico. Algunos de estos impactos se analizan con más detalle en los siguientes capítulos, en los que tratamos el agua, la biodiversidad, los derechos humanos y la desigualdad económica, respectivamente.

Los efectos del cambio climático se producen incluso con sólo unos pocos grados de calentamiento. Así que, aunque usted piense que unos pocos grados más de temperatura estarían bien, sólo unos pocos grados tendrán, y de hecho ya están teniendo, consecuencias significativas. Aunque el cambio climático es un problema desde hace tiempo, en los últimos años estamos asistiendo a una mayor urgencia tanto a nivel global como local. Esta urgencia se está generando gracias al trabajo de los científicos del clima, los activistas del clima y una serie de otros grupos nacionales e internacionales, incluidas algunas empresas. De hecho, la

crisis climática también la sufren las organizaciones, y lo siguiente que se analiza en este capítulo es qué tiene que ver la crisis climática con las organizaciones y con la contabilidad.

Enfoque en la práctica: Intentos globales de abordar el cambio climático

El cambio climático es un problema verdaderamente global. Aunque la contaminación atmosférica puede tener efectos más localizados (por ejemplo, en la salud respiratoria), las emisiones de un país, una ciudad o una organización concreta no sólo afectan a ese país, ciudad u organización, sino a todo el mundo. Dada la naturaleza global y la gravedad del problema, ha habido múltiples intentos a nivel mundial para abordar el cambio climático. El régimen de gobierno mundial más conocido en relación con el cambio climático y los intentos de abordarlo es la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), un marco que estructura y orienta las conversaciones internacionales para hacer frente al cambio climático.

La primera fase de la CMNUCC se adoptó en la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro de 1992. Desde el principio, la CMNUCC se fijó el objetivo bastante ambicioso de estabilizar las concentraciones de GEI "a un nivel que impida interferencias antropogénicas (inducidas por el hombre) peligrosas en el sistema climático". La CMNUCC tiene la misión de lograr esta estabilización en un plazo que permita "que los ecosistemas se adapten de forma natural al cambio climático, que la producción de alimentos no se vea amenazada y que el desarrollo económico pueda avanzar de forma sostenible" (ONU, 1992, p. 4).

Dados los diferentes intereses y las posiciones políticas contrapuestas de los líderes nacionales, la CMNUCC ha sido terreno de muchas disputas y luchas políticas. Se han producido, por ejemplo, en torno a cómo deben reaccionar las sociedades ante el cambio climático, si los consumidores o los productores deben ser responsables de las emisiones de GEI, cómo deben fijarse los objetivos a nivel de país y cómo deben medirse, notificarse y verificarse los distintos tipos de acciones climáticas.

En 1997, la CMNUCC adoptó el Protocolo de Kioto, que fijó a los países que lo ratificaron objetivos vinculantes de reducción de las emisiones de GEI. Debido a sus mecanismos de flexibilidad que permiten utilizar una serie de mecanismos para reducir las emisiones, también puede considerarse como uno de los peldaños hacia los sistemas internacionales de tope y comercio y la creación de mercados de carbono. El Protocolo de Kioto acabó siendo ratificado por más de 190 países, pero esto no garantizó que las negociaciones posteriores se desarrollaran sin problemas, ya que las reuniones anuales (COPs; Conferencias de las Partes) a menudo terminaban sólo con pequeñas mejoras, ya que resultaba difícil alcanzar un consenso político global sobre cuestiones clave.

El Acuerdo de París adoptado en 2015 marca la última evolución del régimen de gobierno climático mundial. El Acuerdo de París puede considerarse un hito importante, ya que los firmantes acordaron "intensificar las acciones y las inversiones necesarias para un futuro sostenible con bajas emisiones de carbono". El objetivo central del acuerdo, repetido a menudo, es mantener el aumento de la temperatura global por debajo de los 2°C por encima de los niveles preindustriales durante este siglo, y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento a 1,5°C. Sin embargo, el Acuerdo de París sigue viéndose afectado por la política mundial. Aunque el acuerdo se diseñó para ser más resistente a las agendas políticas que el Protocolo de Kioto, los avances siguieron viéndose obstaculizados cuando en 2017 el

presidente Trump inició un proceso para retirar a los Estados Unidos de América del acuerdo, aunque el presidente Biden revocó la decisión al inicio de su mandato en 2021.

9.1.3 Nota terminológica

Antes de seguir adelante, quizá sea útil hacer algunas puntualizaciones sobre la terminología y el uso que hacemos de los distintos términos en este capítulo. El cambio climático, el término con el que probablemente esté más familiarizado, se refiere al cambio climático tal y como se ha descrito anteriormente. Es decir, todo el proceso de cambio del clima. El término carbono se utiliza a menudo para referirse a las emisiones de GEI en un sentido general, como una especie de abreviatura. Esto se debe a que las emisiones de GEI suelen convertirse en sus llamados equivalentes de carbono mediante un proceso de conmutación. Lo explicamos más adelante. En contabilidad, el término común es contabilidad del carbono. Aunque a veces se utiliza la contabilidad climática o la contabilidad de los GEI, la contabilidad del carbono es la más reconocida. Nosotros utilizamos los términos como se ha indicado anteriormente, pero también nos referimos a la contabilidad del clima para señalar que las prácticas van más allá de la consideración de las emisiones de carbono y se refieren a prácticas más amplias, por ejemplo, la divulgación de información, relacionadas con la cuestión general de la sostenibilidad del cambio climático.

Cuando se examina el tema del clima y del cambio climático desde un punto de vista técnico o de las ciencias naturales, es importante distinguir entre las diferentes emisiones de GEI. Sin embargo, cuando se habla de contabilidad y responsabilidad en las organizaciones, suele bastar con referirse al término general de carbono. Sin embargo, cabe señalar que esto no significa que las emisiones de GEI y los procesos de conmensuración no sean importantes, de hecho podríamos argumentar que una mejor terminología en la contabilidad sería beneficiosa para abordar este desafío de la sostenibilidad.

9.2 ¿Qué tiene que ver el cambio climático con las organizaciones y la contabilidad?

Probablemente ya esté bastante claro que el cambio climático tiene importantes implicaciones para las organizaciones y la contabilidad. En esta sección examinaremos con un poco más de detalle tres aspectos que nos ayudan a entender estas conexiones y nos proporcionan un mayor contexto para el debate de las prácticas contables específicas y las relaciones de responsabilidad relacionadas.

9.2.1 Regulación, coordinación y colaboración

Empecemos por subrayar que el cambio climático no es algo que sólo atañe a los gobiernos nacionales y a las grandes empresas de las industrias más contaminantes. Por el contrario, y de forma muy sencilla, todas las organizaciones se ven afectadas por el cambio climático. Los efectos se manifestarán de diferentes maneras y en diferentes plazos, y puede que no

sean siempre tangibles e inmediatos, pero la emergencia climática afecta a las organizaciones en todos los ámbitos, tanto de formas sutiles como muy claras.

Los gobiernos nacionales y locales, así como los organismos internacionales de gobierno, como la ONU mencionada anteriormente, desempeñan un papel importante en el clima. Es mucho lo que hay que hacer a estos niveles dado el carácter internacional y transfronterizo del clima. Los organismos internacionales y los gobiernos nacionales y locales son estructuras organizativas clave a través de las cuales se gestionan las iniciativas, estrategias y políticas climáticas nacionales y locales. El cambio climático también afecta a los gobiernos nacionales y locales en relación con los recursos que deben asignarse para mitigar los impactos inmediatos del cambio climático. Hay que considerar, por un lado, las respuestas gubernamentales a corto plazo a los impactos causados por los fenómenos meteorológicos extremos, por ejemplo la provisión de refugio y ayuda, y por otro lado las decisiones necesarias para adaptarse a los impactos a largo plazo, por ejemplo mediante el desarrollo de nuevos tipos de infraestructuras y una planificación urbana innovadora en las ciudades.

Las organizaciones con ánimo de lucro de todos los tamaños también se ven claramente afectadas por el clima. La estrategia organizativa (por ejemplo, las decisiones sobre la ubicación, las estrategias de crecimiento internacional); la planificación (por ejemplo, la planificación de emergencias, la adaptación); la gestión de la cadena de suministro (por ejemplo, el acceso a las materias primas); la gestión del personal (por ejemplo, el bienestar del personal); la evaluación de la inversión (por ejemplo, los costes del carbono); y la atracción de la inversión (por ejemplo, el perfil de riesgo) tienen todas consideraciones climáticas. Asimismo, el cambio climático es una cuestión importante para muchas organizaciones no gubernamentales (ONG). Algunas ONG y una miríada de organizaciones de la sociedad civil trabajan explícitamente en aspectos de la agenda del cambio climático, y a menudo se dirigen a los responsables políticos y a empresas destacadas con su trabajo de campaña. Al mismo tiempo, las ONG tienen sus propios impactos climáticos, que deben tener en cuenta.

El cambio climático es complejo y no podemos esperar que los retos sean resueltos por una sola industria. Una respuesta a gran escala requerirá cambios de comportamiento, incluido el de todas las organizaciones. También requerirá coordinación, cooperación y una serie de regímenes de gobernanza para incentivar y coaccionar. Asimismo, no es razonable esperar que la solución al desafío climático se encuentre en una sola acción o respuesta. Por ejemplo, aunque es probable que las nuevas tecnologías ayuden a reducir las emisiones y que se estén desarrollando nuevas formas de energía más limpia, estas acciones por sí solas no serán suficientes. El IPCC subraya que se necesita una serie de respuestas y un cambio a gran escala.

Aun así, las autoridades gubernamentales suelen tener que imponer normas para tratar de reducir el impacto de las sociedades en el clima. La nueva normativa sobre el cambio climático, junto con los posibles cambios en el panorama social y político, puede tener importantes implicaciones para las organizaciones. Pensemos en el ejemplo que comentamos en el capítulo 3 de Alemania, donde una importante empresa de servicios públicos, Uniper, comenzó a operar una nueva gran central eléctrica de carbón a principios de 2020, tras haber retrasado su fecha de puesta en marcha prevista para 2011 en parte debido a la creciente

presión social contra las centrales eléctricas de carbón. Desde el punto de vista de la inversión, lo normal es suponer que este tipo de centrales eléctricas funcionen durante 30-40 años o más. Sin embargo, el plan climático nacional de Alemania prevé el abandono del carbón para el año 2038, lo que implica una importante reducción de la vida útil del activo. Así que el caso de Datteln 4 pone de manifiesto los riesgos de deterioro a los que se enfrentan ahora las organizaciones por la creciente regulación climática. Un fenómeno similar puede verse en la industria del automóvil. La UE, por ejemplo, lleva desde 2009 tratando de reducir las emisiones estableciendo límites y objetivos de emisión para los coches nuevos y los fabricantes de automóviles. Los requisitos se han ido haciendo más estrictos con el tiempo, y a partir de 2021 el nivel exigido vuelve a reducirse progresivamente. Este mecanismo tiene implicaciones directas para los fabricantes de automóviles, que deben tenerlo en cuenta a la hora de diseñar la flota que ofrecen.

Lo que demuestran estos ejemplos es que las organizaciones deben adaptarse y planificar con antelación a medida que cambian las distintas normativas y opiniones sobre las prácticas aceptables en las sociedades. La respuesta al cambio climático también implicará probablemente un aumento de los niveles de coordinación y colaboración, dada la naturaleza compleja del problema y la urgencia de la respuesta necesaria. Estos ejemplos también ponen de manifiesto las interconexiones entre el clima, la infraestructura social, la regulación, las decisiones organizativas y la contabilidad. Existen diferentes tipos de conexiones, las relaciones son complejas y las políticas adoptadas en un ámbito tendrán consecuencias en otros. Las prácticas contables tendrán que adaptarse para apoyar adecuadamente los cambios necesarios.

9.2.2 Impactos y dependencias

Cuando pensamos en la relación entre el cambio climático, las organizaciones y la contabilidad, lo primero en lo que solemos pensar es en los impactos. Es decir, cuántos GEI emite la organización y si esta industria en particular se encuentra entre las más intensivas en carbono. Esto es claramente relevante, ya que actualmente todas las organizaciones crean emisiones a través del curso de sus actividades y por lo tanto impactan en el clima. Aunque algunas organizaciones tienen un mayor impacto -las grandes empresas multinacionales que operan directamente con el carbón y el petróleo, por ejemplo-, todas las organizaciones producen emisiones. Además, a medida que las sociedades son más conscientes de la emergencia climática, también aumenta la necesidad de información sobre el carbono y, por tanto, las organizaciones rinden cada vez más cuentas de sus impactos climáticos.

Sin embargo, los impactos son sólo una parte de la ecuación. Al considerar la relación entre el clima y las organizaciones y su contabilidad y rendición de cuentas, también es útil pensar en las dependencias. Las organizaciones dependen del clima para su funcionamiento y su supervivencia a largo plazo. Del mismo modo, muchas de las decisiones que hemos descrito anteriormente, ya sea en relación con las opciones estratégicas, el desarrollo de productos, la cadena de suministro o las inversiones, están fuertemente conectadas con el cambio climático y, por lo tanto, muestran cómo las actividades y el éxito futuro de la organización dependen del clima.

Dada la importancia de los impactos y el enfoque a largo plazo en ellos, muchas de las prácticas de contabilidad y rendición de cuentas relacionadas con el clima que analizamos más adelante en este capítulo se centran en los impactos que tienen las organizaciones, los procesos y los productos. Sin embargo, el reconocimiento de la dependencia de las organizaciones del medio ambiente ha surgido de forma más amplia en los últimos años. En concreto, en relación con la contabilidad del clima y el cambio climático, cada vez se entiende mejor la dependencia de la organización de un clima estable y que funcione. Un ejemplo destacado de este tipo de pensamiento está relacionado con el riesgo y la gestión del riesgo, tal y como se analiza en el capítulo 7 y se retoma a continuación.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

La crisis climática es relevante para todas las organizaciones, independientemente de su tamaño, ubicación geográfica u operaciones. Y, como hemos mencionado, esta relevancia se refiere tanto a los impactos como a las dependencias.

Cuando se trata de impactos sobre el clima, es difícil, si no imposible, pensar en una organización que no tenga ningún impacto climático. Las empresas tecnológicas, por ejemplo, a menudo consideradas como poco emisoras, siguen teniendo impactos en relación con la producción de la tecnología y sus operaciones (por ejemplo, como resultado del consumo de energía). Pero cuando se trata de las organizaciones con mayor impacto, los resultados son bastante asombrosos. Un informe publicado por el CDP (CDP, 2017) en 2017 dio lugar al titular de The Guardian "Solo 100 empresas son responsables del 71% de las emisiones mundiales, según un estudio". Estas corporaciones y empresas estatales eran empresas de combustibles fósiles, es decir, empresas cuyas operaciones comerciales principales implican la producción de combustibles fósiles.

Las dependencias son tal vez un poco más difíciles de identificar, pero sugerimos que es útil tomarse unos momentos para considerar cómo varias organizaciones dependen del clima y de un sistema de regulación del clima que funcione. Ya sea por el abastecimiento de materias primas, por la exposición a fenómenos meteorológicos extremos o por la dependencia de una mano de obra o una clientela sanas y productivas (todas ellas afectadas por el cambio climático), resulta difícil identificar una organización para la que el clima no sea una cuestión material de sostenibilidad.

9.2.3 Emisiones directas e indirectas: Los tres alcances de la contabilidad del carbono

El concepto de alcance se refiere a los debates sobre las emisiones directas e indirectas. Se trata de un tema muy relevante para la contabilidad, la rendición de cuentas y la presentación de informes sobre el carbono, ya que tiene importantes implicaciones en la forma de medir y notificar las emisiones de una organización y, por consiguiente, de entender la responsabilidad que ésta tiene.

Como ocurre con muchos aspectos de la contabilidad de la sostenibilidad, a la hora de evaluar y comprender las emisiones de carbono de un determinado producto o proceso es pertinente

examinar las diferentes etapas de su producción y uso. Mientras que algunas de las actividades e impactos de una organización tienen lugar directamente en una instalación que es propiedad de la organización y está controlada por ella, una parte importante de ellas suele ocurrir en otro lugar de forma más indirecta. Esto se relaciona con los límites de la organización que se analizan en el capítulo 3, así como con las cuestiones relativas a la extensión de las responsabilidades y la rendición de cuentas de una organización en la cadena de suministro.

Mientras que en otras áreas de la contabilidad de la sostenibilidad, por ejemplo la elaboración de informes de sostenibilidad en general, puede haber más flexibilidad e interpretaciones organizativas en relación con estas cuestiones, en la contabilidad del carbono es necesario ser más preciso. Esto se refiere, por ejemplo, a las situaciones en las que se necesita una medida uniforme de las cantidades de emisiones de carbono, como en el caso de los regímenes de comercio de derechos de emisión que se comentan más adelante. Asimismo, dada la situación de emergencia climática, existe una serie de objetivos de reducción de carbono a nivel internacional, nacional y organizativo, algunos de los cuales se han establecido mediante reglamentos o acuerdos vinculantes. Para que esos planes y acuerdos funcionen, es necesario que haya cierta claridad a la hora de evaluar y notificar las emisiones de carbono.

En la contabilidad del carbono, la idea de los diferentes alcances se utiliza para clasificar las emisiones directas e indirectas resultantes de las actividades de la organización en tres categorías. En el apartado "Enfoque en la práctica" que aparece a continuación, tratamos con más detalle los alcances de la contabilidad del carbono.

Enfoque en la práctica: Los tres alcances de la contabilidad del carbono

En la contabilidad del carbono, se utilizan tres alcances diferentes para definir los límites operativos en relación con las emisiones directas e indirectas de GEI. El Instituto de Recursos Mundiales (2006), el Protocolo de GEI (2013) y ACCA (2011) los han analizado con más detalle. En resumen, los tres alcances son los siguientes:

Alcance 1: Emisiones directas de GEI

- Incluye las emisiones directas causadas por las actividades de una organización, es decir, las que se producen a partir de fuentes que son propiedad de la organización o están controladas por ella. Ejemplos típicos son las emisiones de una fábrica o los gases de escape de un coche propiedad de la empresa.
- Las emisiones de alcance 1 son más sencillas de evaluar y medir, ya que el número de fuentes suele ser limitado y conocido.

Alcance 2: Emisiones indirectas de GEI procedentes de la electricidad

- Incluye las emisiones causadas en la generación de electricidad que la organización ha utilizado. Estas emisiones tienen lugar en el lugar donde se produce la electricidad, por ejemplo, en una central eléctrica.
- En su mayor parte, la evaluación de las emisiones de Alcance 2 no es complicada. La producción de electricidad tiene lugar mediante procesos estandarizados, cuyas emisiones pueden evaluarse. La organización también dispone de información

exacta sobre la cantidad de electricidad que consume en una instalación determinada durante un periodo de tiempo determinado.

Alcance 3: Otras emisiones indirectas de GEI

- Incluye todas las demás emisiones indirectas que se derivan de las actividades de la organización pero que tienen lugar en otros lugares en fuentes que no son propiedad de la organización ni están controladas por ella.
- Esto implica que las emisiones de Alcance 3 deben dar cuenta de toda la cadena de suministro de un producto, incluyendo por ejemplo las materias primas de los productos, el uso de esos productos, así como cualquier transporte relacionado tanto con los productos como con las personas.
- El rango de Alcance 3 es muy amplio, y las emisiones de Alcance 3 de una organización son a menudo mucho más altas que las de los Alcances 1 y 2 combinados.
- La evaluación de las emisiones de alcance 3 es sustancialmente más complicada que las de alcance 1 y 2.

Las organizaciones no siempre tienen claro cómo han evaluado las emisiones de GEI. A veces, las organizaciones sólo se refieren a los alcances 1 y 2 cuando, por ejemplo, destacan sus logros en iniciativas respetuosas con el clima.

Al mismo tiempo, es importante evitar la doble contabilización cuando se analizan las emisiones de un lugar determinado, de la cadena de suministro o de otras organizaciones. Dado que los alcances abarcan los límites de la organización, las emisiones de alcance 2 y 3 de una empresa concreta son también, por definición, emisiones de alcance 1 de otra organización.

El Protocolo de Gases de Efecto Invernadero (GEI) ha desempeñado un papel importante a la hora de establecer el alcance de la contabilidad del carbono. El Protocolo de GEI fue creado en 1998 por el World Resource Institute (WRI) y el World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). Reconocieron la creciente necesidad de crear normas para la contabilidad y la presentación de informes sobre los GEI, que en aquel momento aún estaban en pañales. Ambas partes unieron sus fuerzas y crearon, en colaboración con empresas y algunas ONG medioambientales, la primera edición del Estándar Corporativo del Protocolo de GEI en 2001. Desde entonces, el Protocolo de GEI ha desarrollado estándares adicionales sobre la evaluación de las emisiones procedentes de la energía adquirida y también de la cadena de valor de una organización, así como una serie de orientaciones sectoriales y técnicas. En la actualidad, el Estándar Corporativo de Contabilidad y Reporte del Protocolo de GEI es el estándar más utilizado para la contabilidad relacionada con el clima en las organizaciones, mientras que su Estándar Corporativo de Contabilidad y Reporte de la Cadena de Valor sigue siendo el único estándar disponible para calcular y reportar las emisiones de Alcance 3 de una organización.

A medida que avanzamos en nuestro debate, es útil tener en cuenta estos alcances y reflexionar sobre el alcance de las emisiones que las organizaciones están contabilizando, o reconociendo la rendición de cuentas en relación con ellas. También les animamos a reflexionar sobre las implicaciones que tiene para el cambio climático la adopción de un alcance más o menos amplio.

9.3 Contabilidad del carbono y prácticas de rendición de cuentas

Dada la concienciación a largo plazo y la naturaleza crítica del cambio climático, han surgido una serie de iniciativas para regular el comportamiento relacionado con el cambio climático. Éstas se producen a distintos niveles, e incluyen, por ejemplo, acuerdos mundiales y nacionales, así como marcos que orientan las prácticas tanto a nivel industrial como organizativo. Muchas de estas iniciativas tienen implicaciones para la contabilidad y la rendición de cuentas.

Los acuerdos internacionales, como el Acuerdo de París de la CMNUCC y los ODS mencionados anteriormente, crean responsabilidades para las emisiones de carbono y la acción en relación con el cambio climático. Exigen la medición y la notificación de las emisiones para cumplir los objetivos o, al menos, para evaluar el progreso hacia el cumplimiento de los mismos. A nivel organizativo también es necesario contar con una serie de herramientas y técnicas para medir, informar y ayudar a gestionar las emisiones, tanto a nivel interno como externo, por razones de contabilidad y rendición de cuentas internas y externas. Por ello, la contabilidad del carbono se aplica a muchos niveles, como el nacional y el regional (por ejemplo, cómo han cambiado las emisiones de un país año a año), el organizativo (por ejemplo, las emisiones de una empresa anualmente), el de los proyectos (por ejemplo, la comparación de diferentes procesos de fabricación) y el de los productos (por ejemplo, la huella de carbono de los alimentos). La contabilidad también se lleva a cabo con diferentes fines: divulgación, toma de decisiones internas, cumplimiento de la normativa, como se ha comentado anteriormente, etc. Aunque estos fines pueden estar relacionados entre sí -por ejemplo, la medición de las emisiones para un esquema de comercio de emisiones puede constituir la base de la información relacionada con el clima de una empresa y, por tanto, estar relacionada con el mismo proceso contable-, no siempre es así.

En esta sección describimos algunas prácticas de contabilidad y rendición de cuentas en relación con el clima. Hablamos de la contabilidad financiera del carbono, de la contabilidad y el control de la gestión centrados en el clima y de la divulgación e información sobre el clima y el carbono. Hemos tenido que ser selectivos en nuestra cobertura. Como era de esperar en un tema de sostenibilidad complejo y a largo plazo, el número de iniciativas, marcos y prácticas organizativas que podríamos haber incluido es grande. También hay que señalar que, al igual que muchas otras áreas de la contabilidad de la sostenibilidad, muchos aspectos de la contabilidad y la información sobre el carbono siguen siendo actividades principalmente voluntarias. Mientras que algunas actividades de contabilidad del carbono pueden ser exigidas por la ley, muchas otras quedan a discreción de la organización. Sin embargo, el panorama está evolucionando, ya que la emergencia climática está impulsando a las sociedades y a los grupos de interés a establecer mayores expectativas respecto a la rendición de cuentas de las organizaciones sobre el carbono. La contabilidad y la rendición de cuentas sobre el carbono y el cambio climático son muy diversas y se están desarrollando rápidamente, lo cual es necesario dada la magnitud del reto al que nos enfrentamos.

9.3.1 Contabilidad financiera del carbono

En el ámbito de la contabilidad del carbono y el cambio climático, la contabilidad financiera es un área importante. Quizá haya varias razones para ello, entre ellas el hecho de que, desde hace algún tiempo, las emisiones de carbono tienen que registrarse a efectos de cosas como los esquemas de comercio de emisiones de carbono o para cumplir la normativa local y nacional. En este apartado se analizan diversas prácticas de contabilidad y rendición de cuentas relacionadas con el ámbito de la contabilidad financiera.

9.3.1.1 Esquemas de comercio de emisiones

Como ya se ha comentado, las emisiones de carbono son globales en el sentido de que, independientemente de dónde se produzcan, afectan a la misma atmósfera. En un intento de controlar el aumento de las emisiones de GEI y de crear mecanismos para regularlas, la comunidad internacional ha recurrido a los mecanismos de mercado. Los ejemplos más comunes son los diversos esquemas de comercio de emisiones, también conocidos como modelos de tope y comercio. El Sistema de Comercio de Emisiones de la Unión Europea (EU ETS) es uno de los más reconocidos, pero existen sistemas similares en otros lugares, tanto a nivel nacional como regional. Por ejemplo, en 2013 China puso en marcha siete esquemas piloto de comercio de emisiones y tiene previsto iniciar un esquema nacional en 2021 que será mayor que el RCCDE en términos de emisiones de GEI reguladas.

El comercio de derechos de emisión es esencialmente una solución basada en el mercado para reducir las emisiones. La institución (normalmente un organismo gubernamental) que gestiona el esquema establece un límite de emisiones durante un periodo de tiempo determinado (a menudo un año) y luego crea derechos de emisión que se corresponden con la cantidad de emisiones permitidas. Las organizaciones que participan en el esquema deben rendir cuentas de sus emisiones y obtener los derechos de emisión correspondientes a ese periodo. Dependiendo de las políticas elegidas, el organismo que gestiona el esquema puede asignar los permisos a las organizaciones de forma gratuita o, alternativamente, subastarlos de forma regular. El incentivo económico se forma a través de la capacidad de las empresas para comerciar con los derechos de emisión entre sí. A algunas empresas les resulta más fácil y/o más barato reducir las emisiones, lo que les permite vender sus derechos sobrantes al mercado, mientras que otras compran derechos adicionales para cumplir sus requisitos. Este mecanismo, junto con el número global limitado de derechos de emisión disponibles en el mercado, fija el precio de mercado de los derechos de emisión y, por tanto, pretende reducir las emisiones con la ayuda del mecanismo de mercado.

Una necesidad fundamental en los esquemas de comercio de emisiones es transformar los diferentes tipos de emisiones de GEI, como el dióxido de carbono, el metano y los hidrofluorocarbonos, en una unidad mercantilizada denominada equivalentes de dióxido de carbono (CO₂e). Esto permite establecer un precio para las emisiones. La contabilidad desempeña un papel fundamental, ya que para que un sistema de mercado de este tipo funcione se necesita una base sólida de procesos relacionados con la evaluación, la contabilidad, la garantía, la valoración y la notificación de las emisiones. En otras palabras, en lugar de optar por los impuestos sobre el carbono o por normas vinculantes para la

reducción de las emisiones en determinados sectores, muchos han adoptado el punto de vista de que los mercados pueden ayudar a reducir las emisiones o han visto los esquemas de comercio de derechos de emisión como una solución al estancamiento político sobre cómo deben mitigarse las emisiones de GEI.

En principio, los mecanismos de mercado son una forma eficaz de asignar recursos y dirigir la actividad económica. El reto, sin embargo, es que el funcionamiento del mercado está fuertemente influenciado por las diversas suposiciones, estructuras y configuraciones subyacentes al mecanismo de mercado. Esto incluye cómo se establecen las reglas del mercado, cómo se convierten los diferentes tipos de emisiones en una unidad común y cómo se contabilizan posteriormente, y la amplitud con la que el mercado cubre la economía (por ejemplo, ¿se incluyen industrias como la agricultura en estos mecanismos?). Además, si el esquema de comercio de derechos de emisión pretende reducir el total de las emisiones, es posible que el organismo rector tenga que aplicar un mecanismo que reduzca el número total de derechos disponibles en el sistema. En el RCCDE, por ejemplo, el número total de emisiones disponibles durante 2021-2030 se reduce anualmente en un 2,2%, lo que debería contribuir a reducir las emisiones totales e incentivar aún más a las empresas a innovar en prácticas menos intensivas en carbono.

La primera década del RCCDE ilustra las consecuencias de cómo está configurado el mercado. Por ejemplo, el precio de las emisiones de carbono se mantuvo muy bajo durante los primeros años del esquema, a partir de 2005. Esto hizo que muchos dijeran que el costoso sistema no estaba haciendo nada para ayudar al medio ambiente. Hubo varias razones para el bajo precio. La más notable fue el hecho de que las organizaciones participantes habían recibido grandes cantidades de derechos de emisión de carbono de forma gratuita y, por tanto, había simplemente un exceso de oferta en el mercado para que el precio se convirtiera en algo significativo. No fue hasta finales de 2017 cuando el precio empezó a aumentar debido tanto a algunos cambios en el sistema como a una mayor concienciación en el sector empresarial sobre la magnitud del desafío climático.

9.3.1.2 Cambio climático, valoración de los activos y consideración de los riesgos

Al considerar las prácticas de contabilidad financiera y la rendición de cuentas en relación con el clima y el carbono, resulta útil volver a nuestro debate en el capítulo 7 sobre las inversiones ASG y el riesgo sobre los efectos del clima en los mercados financieros.

En el capítulo 7 analizamos el estudio de Bebbington et al. (2020) y cómo las empresas de petróleo y gas de la industria de los combustibles fósiles rinden cuentas e informan sobre las cantidades de recursos de combustibles fósiles que tienen en su poder, es decir, la cantidad de petróleo y gas que una empresa todavía puede producir a partir de sus reservas existentes. Hemos observado cómo los mercados financieros atribuyen valor a estas reservas, ya que supuestamente van a aportar flujos de caja a la empresa en el futuro. Sin embargo, hay que recordar la trampa. Si juntáramos todas las reservas de combustibles fósiles actualmente contabilizadas y las quemáramos, no alcanzaríamos los objetivos de calentamiento del Acuerdo de París, indicados como necesarios por el IPCC.

Bebbington y sus colegas (2020) profundizan en este fenómeno del "carbono incombustible" y discuten lo que tal situación podría significar para las organizaciones, la contabilidad y los mercados financieros. El escenario es interesante desde la perspectiva de los mercados financieros y los precios de las acciones, ya que la comunidad inversora suele considerarse bastante eficaz en lo que respecta a la fijación del precio de las acciones de una determinada empresa en el mercado. También es importante desde el punto de vista del clima.

Si se observa el cambio climático y las reservas de carbono, parece haber un desajuste debido a que no se tienen en cuenta las interconexiones entre la contabilidad financiera y el cambio climático. ¿Deben valorarse las reservas a un precio más bajo, o tal vez no valorarse en absoluto, ya que no pueden quemarse sin un impacto climático devastador? O bien, ¿se acepta por su tratamiento contable que los objetivos climáticos globales no se van a cumplir ya que la quema de las reservas existentes nos llevaría más allá de los umbrales identificados por la comunidad científica y acordados en muchos de los acuerdos internacionales? ¿O tal vez los mercados apuestan por que la tecnología se desarrolle a un ritmo tal que podamos seguir quemando combustibles fósiles pero deshaciéndonos de las emisiones mediante alguna forma de almacenamiento de carbono u otro mecanismo de reducción? Aunque a muchos les gustaría ser optimistas con respecto a esta última opción, está claro que esas tecnologías no están disponibles en la actualidad y es muy poco probable que lo estén en el plazo necesario (al menos a la escala y el coste necesarios para que sean eficaces). Este ejemplo ilustra cómo las prácticas de contabilidad financiera tienen que adaptarse y responder a la emergencia climática y cómo los enfoques "convencionales" podrían dejar de ser adecuados.

El segundo aspecto del clima y los mercados financieros se refiere a las implicaciones financieras del cambio climático y a las nuevas prácticas de contabilidad financiera capaces de reconocer dichas implicaciones. Esto se relaciona estrechamente con el debate sobre la diferencia entre impactos (es decir, cómo las acciones de la organización afectan a las sociedades y ecosistemas locales y globales), y dependencias (es decir, cómo la organización depende de aspectos concretos en las sociedades y ecosistemas). En términos generales, durante mucho tiempo las organizaciones no han informado sobre las implicaciones financieras del cambio climático, ni siquiera las han comprendido. En 2017, KPMG señaló que la mayoría de las empresas no reconocían que el cambio climático fuera un riesgo financiero para ellas en sus informes anuales (KPMG, 2017). Aunque las prácticas están evolucionando rápidamente, KPMG siguió observando tres años después (KPMG, 2020) cómo, a pesar de que existe un mayor reconocimiento de que el cambio climático provoca riesgos financieros, solo una pequeña minoría de las mayores empresas del mundo ofreció en 2020 estimaciones en términos cuantitativos o destacó escenarios del impacto potencial.

Hace tiempo que se ha señalado que el cambio climático provocará importantes trastornos en el funcionamiento de las sociedades y las economías. Se ha argumentado que disponer de información inadecuada o limitada puede afectar a la forma en que los inversores y los mercados evalúan los riesgos y las oportunidades de las empresas. Esto lleva a una posible mala asignación de capital y a una mala valoración de los activos en el mercado. En otras palabras, la información disponible influye en la forma en que los mercados perciben las empresas y su potencial en el futuro, lo que a su vez afecta a qué organizaciones se consideran exitosas y, por tanto, disponen de más recursos. El estudio de Bebbington y sus colegas (2020) ilustra las cuestiones sustanciales que pueden surgir cuando la información de las

organizaciones no refleja necesariamente todos los riesgos relacionados con el clima financiero.

Sin embargo, la disponibilidad y la calidad de la información han empezado a cambiar lentamente. Esto se debe al mayor interés de los inversores, incluyendo el establecimiento y las recomendaciones del Grupo de Trabajo para la Divulgación de Información Financiera Relacionada con el Clima (TCFD) y la Red para la Ecologización del Sistema Financiero (NGFS), una iniciativa de los Bancos Centrales y los Supervisores del Mercado que tiene como objetivo apoyar la participación del sector financiero y las finanzas principales en la transición hacia la sostenibilidad. Como también se ha comentado en el capítulo 7, la TCFD pretende mejorar la calidad de la información financiera de las organizaciones, lo que, en su opinión, permitirá a las sociedades en general y a los mercados financieros en particular comprender mejor cómo las organizaciones y el sistema financiero en general están expuestos a los riesgos relacionados con el clima. Las recomendaciones de la TCFD se basan en la creencia de que, una vez que los mercados financieros dispongan de mejor información, los mercados y los agentes del mercado estarán mejor equipados para evaluar, valorar y gestionar adecuadamente las cuestiones, oportunidades y riesgos relacionados con el clima. En este sentido, cabe destacar que esta información y las posibles repercusiones financieras no solo tienen que ver con los retos y los riesgos a la baja, sino que también incluirán importantes oportunidades para muchas organizaciones que consigan desempeñar un papel en las transformaciones de las sociedades hacia economías menos intensivas en carbono (O'Dwyer y Unerman, 2020).

9.3.2 Contabilidad y control de la gestión centrada en el clima

La contabilidad y el control de la gestión se refieren a los diversos tipos de cálculos, evaluaciones y sistemas que se utilizan en diferentes contextos, organizaciones y procesos para proporcionar información para la toma de decisiones y el control internos (véase el capítulo 4). Cuando se relaciona con el carbono y el clima, se trata de un área muy amplia, ya que hay una serie de contextos en los que se necesita y se utiliza dicha contabilidad del carbono y el clima. También es un área que se está desarrollando rápidamente dado el amplio interés y la necesidad de nuevos conocimientos.

En gran medida, el uso de la contabilidad del carbono en la toma de decisiones de las organizaciones es similar a lo que hemos analizado en el capítulo 4, y a la contabilidad y el control de la gestión de la sostenibilidad en general. Las organizaciones tienen diferentes necesidades y operan en diferentes contextos, por lo que los enfoques utilizados en la gestión interna y la toma de decisiones varían. Los sistemas de contabilidad también son necesarios para dar sentido a la complejidad de la contabilidad del carbono, y muchas organizaciones tienen que adaptar los sistemas para satisfacer sus necesidades (véase el apartado "Perspectivas de la investigación" más adelante).

Sin embargo, a pesar de las diferentes necesidades de las organizaciones, debido a la creciente demanda de herramientas de contabilidad, evaluación y presentación de informes sobre el carbono, se ha intentado establecer estándares internacionales en este ámbito. La influyente Organización Internacional de Normalización (ISO) ha elaborado, por ejemplo,

varios estándares relacionados con el carbono. Uno de ellos es el ISO 14064, que especifica los principios de cuantificación y notificación de las emisiones y absorciones de GEI a nivel organizativo. Detalla los requisitos que se establecen para el diseño, desarrollo, gestión, notificación y verificación del inventario de GEI de una organización. Este estándar ISO también se ha utilizado como base de otras directrices e instrucciones. Más recientemente, la ISO publicó el estándar ISO 14067, un intento de establecer una norma internacional para evaluar la huella de carbono de los productos.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: LA CONTABILIDAD DE LA GESTIÓN DEL CARBONO EN LA PRÁCTICA

El desarrollo de la contabilidad de la gestión del carbono para la toma de decisiones puede ser un reto y una larga búsqueda. Gibassier y Schaltegger (2015) arrojan luz sobre esto con un estudio de caso sobre los esfuerzos para converger dos enfoques emergentes de la contabilidad de la gestión del carbono utilizados en una empresa multinacional.

El documento analiza cómo, dentro de la empresa, evolucionaron diferentes tipos de prácticas contables para diferentes propósitos. La empresa del caso había estado utilizando un sistema externo de información sobre el carbono que se basaba en el estándar corporativo del Protocolo de GEI y se centraba en la recopilación de datos sobre los centros de producción y las unidades de negocio. Al mismo tiempo, también existía un sistema interno de contabilidad del carbono que se había utilizado para intentar conseguir beneficios tanto financieros como medioambientales mediante la recopilación y el análisis de datos sobre el carbono de productos específicos.

Como los sistemas se basaban en enfoques diferentes y servían para fines distintos, los supuestos y principios contables subyacentes no eran uniformes. Por ello, los intentos de hacerlos converger en un único sistema de gestión del carbono que produjera información coherente plantearon problemas.

Gibassier y Schaltegger explican el complejo proceso de implantación de un sistema contable de este tipo en una organización multinacional diversa. Su artículo ilustra el rápido desarrollo de la contabilidad del carbono, así como la evolución de las normas, los marcos y las directrices que la sustentan. Además, el documento señala que, a pesar de lo avanzado de la tecnología, las organizaciones no pueden adquirir en el mercado un programa informático de contabilidad del carbono ya preparado. En su lugar, es posible que se necesiten conocimientos específicos y capacidades organizativas para adaptar y aplicar dicho sistema. Esto puede suponer un obstáculo para las organizaciones.

Gibassier, D. and Schaltegger, S. (2015). Carbon Management Accounting and Reporting in Practice: A Case Study on Converging Emergent Approaches. *Sustainability Management, Accounting and Policy Journal*, 6(3), 340–365.

9.3.2.1 El papel de los supuestos en la contabilidad del carbono y la toma de decisiones

Cuando se utiliza la contabilidad del carbono en la toma de decisiones de la organización, es importante tener en cuenta los supuestos que se han utilizado para elaborar la evaluación, la medición y/o el indicador. Esto también es coherente con lo que hemos discutido

anteriormente en relación con la contabilidad de la sostenibilidad en general. No obstante, para ilustrar mejor esta cuestión, conviene decir algunas palabras sobre la importancia de los supuestos subyacentes en la contabilidad del carbono y en la toma de decisiones.

En primer lugar, es importante el papel de los alcances (ya comentados). ¿Cómo se establecen los límites del sistema cuando se trata de evaluar un producto o proceso concreto? ¿Se incluyen en la evaluación todas las emisiones previas, las que tienen lugar antes de la producción de un artículo, y las emisiones posteriores, las que tienen lugar cuando el artículo se utiliza después de la producción? Estas decisiones tendrán un gran impacto en los resultados. Además, si estas evaluaciones se van a utilizar para comparar productos o servicios, es esencial saber cómo se han realizado las evaluaciones. En el caso de algunos productos, la mayor parte de las emisiones de carbono se producen en la fase previa, por lo que es esencial incluir el Alcance 3 para que una evaluación tenga mucha relevancia. Sin embargo, para una organización, esto también indica que la evaluación se vuelve más complicada y probablemente más intensiva en recursos. También hay que tener en cuenta el objetivo de los ejercicios de contabilidad del carbono.

Las decisiones relativas a los límites del sistema y la inclusión asociada de diferentes ámbitos en la evaluación no son los únicos supuestos que pueden suponer una gran diferencia. Dado que a menudo no podemos medir las emisiones de carbono directamente, ya que sería demasiado gravoso, caro o directamente imposible, muchas evaluaciones se basan en información indirecta o en diversas fuentes de datos, como la información producida por el gobierno o la industria sobre el perfil de emisiones de la energía utilizada. Obviamente, estas opciones tendrán un impacto en los cálculos y en los resultados finales.

Asimismo, también está la cuestión de cómo se asignan las emisiones a los distintos productos y servicios en, por ejemplo, un proceso de fabricación. En cierto sentido, esto no es tan diferente de la contabilidad de gestión tradicional. Las decisiones que se toman con respecto a la asignación de las emisiones de GEI a diferentes elementos y durante diferentes periodos de tiempo es similar a la asignación de los costes, es decir, podemos asignar los costes de manera diferente y obtener diferentes resultados. Una vez más, es pertinente considerar cuál es el objetivo de comprometerse con la contabilidad del carbono. Desde un punto de vista externo, y al intentar establecer la rendición de cuentas de las emisiones de carbono, el hecho de que no siempre sepamos cómo se ha llevado a cabo una determinada evaluación del carbono crea problemas. Tener una información limitada de los supuestos subyacentes limita la capacidad de los usuarios de utilizar esas comparaciones o de tomar decisiones basadas en los perfiles de las emisiones. En ocasiones, también se han utilizado evaluaciones contables del carbono incompatibles en contextos comparativos, lo que puede llevar a resultados engañosos, ya sea a propósito o por accidente.

9.3.2.2 Fijación de precios internos del carbono para ayudar a la toma de decisiones de la organización

La monetización, es decir, la asignación de un valor monetario al carbono, es un método cada vez más popular en las organizaciones que intentan incorporar consideraciones sobre el carbono en su toma de decisiones. Además de los esquemas más amplios de comercio de

emisiones establecidos por los gobiernos, algunas organizaciones han establecido sus propias prácticas internas para fijar un precio para el carbono y crear así una señal de precio que pueda tenerse en cuenta en la toma de decisiones interna.

Estos enfoques internos de la monetización del carbono adoptan distintas formas. Algunas organizaciones fijan lo que se denomina precios sombra del carbono sobre la base de escenarios prospectivos. A continuación, incluyen este precio como un coste, por ejemplo, en la evaluación de las inversiones. Los precios sombra se basan en la suposición de que es probable que haya un precio más alto para el carbono en el futuro y el uso de un precio sombra para el momento actual es una forma de garantizar que la inversión siga siendo rentable a este precio más alto. Los precios sombra también pueden utilizarse para estimular la reflexión medioambiental en las organizaciones, por ejemplo, para evitar que los proyectos más ambiciosos desde el punto de vista medioambiental sean eludidos por los mayores costes actuales (pero no necesariamente futuros). En este caso, una organización puede fijar un precio para el carbono que haga que los proyectos con mayores emisiones de carbono tengan que afrontar mayores costes. Esto no significa que siempre haya implicaciones de costes reales; la fijación de precios en la sombra puede utilizarse sólo al evaluar alternativas y tomar decisiones, sin que ningún proyecto o unidad de negocio tenga que pagar algo en dinero real.

Sin embargo, a veces la fijación interna de precios del carbono está asociada a consecuencias y transacciones financieras reales. Un ejemplo de ello es Microsoft, que tiene una tasa interna de carbono desde 2012. En Microsoft, la tasa interna del carbono se cobra a cada unidad de negocio en función de las emisiones reales de carbono, y se paga dentro de la empresa para financiar las mejoras de sostenibilidad. Se observa que el hecho de que las divisiones de negocio paguen realmente por sus emisiones de carbono tiene impactos tangibles, ya que los directivos y las unidades tienen incentivos para disminuir su uso de energía y mejorar la eficiencia general. En 2019, la tasa interna de carbono fue de 15 USD/tonelada de CO₂e. La empresa utilizó los fondos recaudados para poner en marcha un sistema de apoyo que proporcionara recursos a quienes trataran de idear formas innovadoras de mejorar aún más el rendimiento de la organización en materia de sostenibilidad. En 2020, Microsoft anunció que ampliaría su sistema interno de tasas de carbono, que anteriormente cubría todas las emisiones de Alcance 1 y 2, así como las emisiones de viajes de Alcance 3, para incluir todas las emisiones de Alcance 3. Esta medida tiene importantes implicaciones contables, ya que la evaluación de las emisiones de carbono a lo largo de las cadenas de suministro es una tarea compleja.

9.3.3 Divulgación e información sobre el carbono y el clima

La tercera categoría de prácticas de contabilidad y rendición de cuentas que analizamos son las relacionadas con la divulgación y la presentación de informes. Como hemos señalado en los capítulos 5 y 6, la elaboración de informes de sostenibilidad es una práctica destacada en muchas organizaciones. La información sobre el carbono y el cambio climático es una forma común de divulgación en estos informes. Con la creciente concienciación sobre el cambio climático tanto en el sector privado como en el público, el volumen de informes ha aumentado. Diferentes tipos de organizaciones, incluidas las empresas, las organizaciones del sector público y entidades como las ciudades, elaboran regularmente informes sobre el

carbono y otros informes relacionados con el clima. Al igual que otros tipos de información sobre sostenibilidad, ésta también ha evolucionado rápidamente e incluye una considerable variación entre organizaciones y sectores.

Dada la importancia relativa que tiene el cambio climático en la agenda global de sostenibilidad, la mayoría de las iniciativas y marcos contemporáneos de contabilidad y presentación de informes incluyen referencias a la contabilidad y a la información sobre el carbono. Esto incluye tanto las iniciativas de información más destacadas que analizamos en el capítulo 5 (véase el cuadro 5.3), como muchos esquemas nacionales de información e iniciativas específicas del sector. Aunque a continuación ofrecemos un breve resumen de las prácticas actuales de información sobre el clima, no vamos a entrar en muchos detalles en este punto, ya que en su mayor parte la información sobre el clima puede discutirse en términos similares a la información sobre sostenibilidad en general. Por lo tanto, le recomendamos que vuelva a leer los capítulos 5 y 6, en los que tratamos, por ejemplo, las características clave de la elaboración de informes de las organizaciones, así como el proceso de elaboración de informes.

9.3.3.1 Autoinformación sobre el carbono por parte de las organizaciones

La mayoría de las veces, las organizaciones publican su información sobre el carbono y el clima como parte de un informe de sostenibilidad o del informe anual, o quizás a través de una sección específica del sitio web centrada en el cambio climático. Como ya se ha mencionado, proporcionar cierto grado de información sobre el carbono es relativamente común entre las organizaciones que publican informes de sostenibilidad más amplios.

Un punto de partida comúnmente utilizado es el estándar 305 de la GRI sobre emisiones. Esta norma ofrece directrices sobre cómo deben evaluarse, desglosarse y comunicarse las emisiones para proporcionar a los grupos de interés información suficientemente detallada sobre las actividades de la organización relacionadas con el clima (véase el apartado "Enfoque en la práctica" más adelante). Además, también se espera una divulgación del enfoque de gestión. En ella se debe presentar un análisis del enfoque general de la organización con respecto al cambio climático, así como incluir un análisis de cómo y en qué medida se han utilizado los diferentes tipos de compensaciones (véase más adelante) para intentar alcanzar los objetivos de reducción de carbono o los requisitos de gobernanza.

A pesar de las detalladas orientaciones proporcionadas por la GRI y otros organismos, siguen existiendo problemas en cuanto a la calidad de la información sobre el carbono. Como en el caso de los informes de sostenibilidad en general, las cuestiones de comparabilidad, coherencia y exactitud de la información sobre el carbono pueden ser un problema, dado que todavía hay una variación sustancial en la forma en que las organizaciones abordan, evalúan e informan sobre el carbono. En otras palabras, muchos de los retos discutidos en relación con los informes de sostenibilidad en general, como su potencial uso para el lavado verde o las posibles brechas entre el discurso y la acción, son relevantes aquí.

Enfoque en la práctica: Estándar 305 de GRI: Emisiones

Las emisiones de GEI se han incluido en el marco de información del GRI desde las primeras versiones de las directrices. En los Estándares GRI más recientes, las emisiones de GEI se tratan en el Estándar GRI 305: Emisiones. Esta versión se publicó en 2016. Además de las divulgaciones del enfoque de gestión, que deben especificar cómo una organización gestiona el tema, los impactos asociados, así como las expectativas e intereses razonables de los grupos de interés, el Estándar GRI incluye las siguientes divulgaciones específicas del tema:

- Divulgación 305-1 Emisiones de GEI directas (Alcance 1)
- Divulgación 305-2 Emisiones indirectas de energía (Alcance 2) de GEI
- Divulgación 305-3 Otras emisiones indirectas (Alcance 3) de GEI
- Divulgación 305-4 Intensidad de las emisiones de GEI
- Divulgación 305-5 Reducción de las emisiones de GEI

9.3.3.2 Divulgación a CDP

El reto relacionado con la coherencia y la comparabilidad de la autoinformación es una de las razones por las que algunos inversores y otros grupos han intentado encontrar formas alternativas de recopilar información sobre el carbono de las organizaciones de una forma más normalizada. El ejemplo más destacado sería el CDP (antes conocido como Carbon Disclosure Project, véase el capítulo 5). CDP lleva recopilando información sobre el carbono desde principios de la década de 2000. A lo largo de los años, ha conseguido llegar a un amplio número de organizaciones y, por lo tanto, construir lo que dice ser la mayor base de datos en línea del mundo con información sobre el carbono. De este modo, la base de datos de CDP se ha convertido en una destacada fuente de información sobre el carbono.

Cada año, CDP envía cuestionarios a miles de organizaciones con el fin de recopilar información sobre el estado actual de las políticas y prácticas organizativas relacionadas con el carbono. Esto incluye información sobre cómo se lleva a cabo la contabilidad del carbono y la presentación de informes. La base de datos de CDP se recopila haciendo que las organizaciones respondan a una serie de preguntas preestablecidas, que también incluyen orientaciones sobre cómo se entienden determinados conceptos y qué tipos de métricas y prácticas de medición deben aplicarse. El uso de este enfoque estandarizado tiene como objetivo que todas las organizaciones proporcionen la información de una manera bastante similar, lo que potencialmente mejoraría la calidad de los datos en términos de precisión, coherencia y comparabilidad.

La plataforma de CDP y los informes que publica ofrecen la oportunidad de ver cómo han evolucionado con el tiempo las políticas y prácticas de carbono en las organizaciones, así como la contabilidad y la información sobre el carbono. Sin embargo, a pesar de los continuos esfuerzos por medir y recopilar con precisión los datos sobre el carbono, siguen existiendo algunos problemas. Entre otros, se plantean los problemas habituales en relación con los datos autodeclarados, especialmente porque la información proporcionada por las organizaciones no siempre está sujeta al aseguramiento o la auditoría de partes externas. Además, aunque el aseguramiento de la información sobre el carbono puede aumentar, en mayor o menor medida, la credibilidad de los datos comunicados, es posible que no cubra

toda la información sobre el carbono comunicada y que se centre principalmente en las cifras finales en lugar de en los procesos más fundamentales y difíciles de medición y recopilación de datos. Asimismo, la participación en el cuestionario de CDP es voluntaria, lo que significa que la base de datos recopilada tiene brechas, lo que también puede causar cierto sesgo en los informes compilados a partir de las respuestas de las organizaciones. Por último, es comprensible que CDP haya desarrollado su enfoque a lo largo de los años, introduciendo cambios en el cuestionario y en las metodologías propuestas. Esto ha afectado a la coherencia y la comparabilidad de los datos comunicados en diferentes momentos. Aun así, la base de datos de CDP proporciona un valioso punto de acceso a las prácticas de carbono en las organizaciones, y la gama de informes producidos por CDP son, en consecuencia, ampliamente seguidos.

En general, la divulgación y la información sobre el clima han sido un área clave de la práctica contable. Sin embargo, al igual que ocurre con los informes de sostenibilidad en general, sigue preocupando el valor de estos informes en los intentos de hacer frente a la emergencia climática. Aunque está claro que estos informes tienen valor en relación con la transparencia de las organizaciones sobre sus impactos de carbono y sus dependencias climáticas, e idealmente actúan como un mecanismo para que las organizaciones comprendan y actúen sobre estos impactos y dependencias, no está clara la idoneidad de estas prácticas para garantizar la transición necesaria hacia un futuro más sostenible. A continuación, reflexionamos sobre estas cuestiones.

9.4 La contabilidad y la emergencia climática: Algunas cuestiones clave que requieren mayor consideración

En este capítulo hemos presentado el papel de la contabilidad en la forma en que las organizaciones y la actividad económica en general tienen en cuenta el clima. A pesar de estar en la agenda desde hace mucho tiempo y de que la contabilidad se ha comprometido considerablemente con el tema, sigue siendo bastante claro que las prácticas contables actuales son insuficientes para abordar el cambio climático. Se necesita mucho más, y rápido, para ayudar a las organizaciones y sociedades a comprender la cuestión del clima, así como sus responsabilidades en relación con el clima. Además, además de crear esta comprensión, se necesitan nuevos sistemas y procesos contables, herramientas y técnicas para la transición urgente hacia la estabilidad climática. Podrían destacarse una serie de cuestiones, pero aquí nos centraremos en cuatro.

9.4.1 Hablar de las emisiones de carbono en términos relativos y absolutos

En muchos temas relacionados con la sostenibilidad, es importante entender la diferencia entre términos absolutos y relativos, ya sea en relación con las métricas, las comparaciones o los objetivos. El cambio climático y las emisiones de carbono no son diferentes.

En muchos aspectos de la actividad social, buscamos la eficiencia, es decir, crear más con menos. Tal vez podamos tomar más decisiones en una reunión, haciendo un uso más eficaz del tiempo de todos, o puede que estemos en mejor forma siendo más eficaces con el tiempo que utilizamos para el ejercicio físico. En estos ejemplos, el tiempo utilizado para las

reuniones o el ejercicio no cambiaría, aunque obtendríamos más resultados. Sin embargo, con el cambio climático y las emisiones de carbono, hay problemas sustanciales con ese enfoque. Es decir, al clima no le importan las mejoras relativas ni la eficiencia. Lo único que importa aquí es la cantidad absoluta de emisiones de GEI que llegan a la atmósfera (o, más exactamente, el potencial de calentamiento de esas emisiones a lo largo del tiempo). Y, para el objetivo de limitar el calentamiento global a 2°C y proseguir con los esfuerzos para limitarlo a 1,5°C, tal y como se recoge en el Acuerdo de París, el IPCC señala que debemos frenar las emisiones globales hasta alcanzar el cero neto en 2050. Esto supone un reto importante para las sociedades, que a lo largo de los años han sido construidas para requerir un crecimiento sustancial en el uso de recursos y en la actividad económica, lo que se traduce simultáneamente en cantidades crecientes de emisiones absolutas.

El mismo reto de los términos absolutos y relativos se aplica también a nivel organizativo. La mayoría de los gestores de organizaciones, y los de las empresas en particular, dirigen sus organizaciones con el objetivo de crecer, lo que suele implicar más actividades, un mayor uso de los recursos y mayores resultados, incluidas las emisiones. Evidentemente, también suele haber un intento de ser respetuosos con el medio ambiente. Lo que esto implica es una cuestión crítica. En términos de cambio climático, podemos preguntarnos si la organización está tratando de mejorar su rendimiento climático en términos relativos, es decir, creando menos emisiones de GEI por unidad de producción, o si está tratando de reducir sus emisiones en términos absolutos, es decir, creando menos emisiones en total. Esta es una consideración importante desde el punto de vista de la contabilidad y la presentación de informes. ¿Las evaluaciones, las métricas y las líneas de base de los informes se establecen de tal manera que se centran en indicadores relativos o absolutos? Pensemos en una compañía aérea que destaca que pretende reducir sus emisiones de carbono en un 20% por asiento-milla. Un objetivo loable quizás, pero no significa necesariamente que las emisiones absolutas de carbono sean menores si el número de vuelos y, por tanto, de asientos-milla sigue creciendo.

También deberíamos considerar cómo las organizaciones discuten sus emisiones de GEI absolutas y relativas en las divulgaciones de sostenibilidad, ya que éstas se utilizan a menudo para hacer declaraciones tanto sobre los logros pasados como sobre las políticas e iniciativas futuras. En este sentido, deberíamos prestar especial atención a los objetivos de reducción de carbono, dado que los informes del IPCC y el Acuerdo de París hacen hincapié en la necesidad de reducir sustancialmente las emisiones en un futuro próximo. En este sentido, los estándares temáticos del GRI no piden a las organizaciones que proporcionen objetivos de niveles de emisión o de reducción de emisiones en el futuro, favoreciendo la consideración de los resultados pasados. Sin embargo, se señala que se puede informar de tales objetivos.

Según el informe de CDP (2018) Global Climate Change Analysis 2018, aproximadamente la mitad de las empresas que informaron a CDP indicaron que habían establecido algunos objetivos climáticos. Dado que la muestra de CDP incluye predominantemente organizaciones más concienciadas y activas con el cambio climático, es razonable esperar que en la población más amplia los objetivos climáticos comunicados sean mucho más escasos. En términos generales, CDP señala que no todas las empresas que divulgan objetivos proporcionan la información necesaria para evaluar su rendimiento. En lo que respecta a nuestro debate sobre las mejoras absolutas y relativas, CDP señala que hay mucha variación

a la hora de establecer los objetivos como niveles absolutos o a través de la intensidad, es decir, en relación con el volumen operativo o la facturación. Sería útil que una organización comunicara tanto los objetivos absolutos como los de intensidad, junto con la información suficientemente detallada necesaria para evaluar su rendimiento, pero según el informe de CDP sólo una pequeña minoría de empresas lo hace. KPMG (2020) informa de resultados similares en relación con las prácticas de las mayores empresas del mundo. Se trata claramente de un reto que requiere atención en el futuro.

9.4.2 Implicaciones de la conmensuración y la mercantilización

La segunda cuestión importante de la contabilidad del cambio climático que tratamos aquí se refiere al creciente uso de la conmensuración y la monetización. A medida que las emisiones de carbono se han ido generalizando, han surgido nuevas herramientas y mecanismos de contabilidad, a menudo relacionados con el objetivo de hacer más comparables las emisiones de carbono. Las cifras conmensuradas son necesarias, por ejemplo, en todos los esquemas de comercio de emisiones, y la idea de la compensación de carbono que analizamos a continuación también está estrechamente relacionada con la fijación de un precio para las emisiones.

Esta mercantilización del clima se promueve diciendo que ayuda a los distintos actores a tomar decisiones y, por tanto, mejora la eficiencia de los mercados. Es decir, hay una fuerte suposición subyacente de que al fijar un precio para las cosas, las sociedades pueden confiar en que los mercados encontrarán un equilibrio y garantizarán una asignación eficiente de los recursos. Sin embargo, la complejidad de los mecanismos subyacentes, así como el largo plazo, plantean importantes retos al mercado. La mayoría de las emisiones de GEI permanecen en la atmósfera durante décadas, lo que implica que las emisiones actuales siguen afectando al clima durante un largo periodo de tiempo. Estas cifras conmensuradas, al centrarse en el CO₂e, no tienen en cuenta los diferentes tipos de emisiones de GEI subyacentes, todos los cuales tienen diversos ciclos de vida e impactos en el cambio climático (es decir, las cifras conmensuradas pueden dificultar que las organizaciones determinen la naturaleza de su perfil de emisiones y en qué áreas deben centrar sus esfuerzos). También puede haber una tendencia en el mercado a subestimar las consecuencias futuras, que parecen estar muy lejos y su relevancia se ve disminuida por unas tasas de descuento excesivas. Además, los sistemas ecológicos y sus interconexiones son extremadamente complicados y no comprendemos todas sus implicaciones. Por ello, la suposición de que los mercados proporcionarán una solución puede ser discutida (véase también Lohmann, 2009).

Al mismo tiempo, la creación de un mercado también cambia la naturaleza de determinadas cuestiones medioambientales. En principio, una vez que se establece un mercado, los actores tienen la posibilidad de comprarse el derecho a emitir. Es decir, ya no existe la obligación de reducir las emisiones e intentar encontrar la manera de hacerlo en cada organización. Además, el hecho de tener un precio para el carbono puede considerarse que tiene un impacto en las relaciones de rendición de cuentas: en lugar de ser responsable ante la sociedad en general por las emisiones, la organización es ahora responsable ante el mercado y los proveedores de capital financiero.

9.4.3 Compensación del carbono

La tercera cuestión que consideramos es la compensación de carbono. En términos sencillos, la compensación significa que las emisiones creadas por una actividad se mitigan mediante la reducción de las emisiones en otro lugar, por ejemplo, mediante la plantación de árboles. Cada vez hay más interés por las soluciones de compensación, que se utilizan para reducir las emisiones netas de carbono de una organización, actividad o producto. Estos objetivos pueden estar relacionados con los informes de sostenibilidad o con la publicidad en términos más generales. Es posible que haya visto campañas de este tipo en las que se destaca la neutralidad del carbono o incluso la negatividad del mismo. La compensación también puede utilizarse para respaldar algunos procesos normativos que exigen a las organizaciones alcanzar un determinado nivel de emisiones con un mecanismo de cálculo concreto (véase el apartado "Enfoque en la práctica" más adelante).

El campo de la compensación está creciendo rápidamente y cada vez existen más soluciones alternativas. Así, se ha desarrollado toda una industria que ofrece diferentes opciones de compensación de carbono para particulares, empresas e incluso autoridades gubernamentales. Un individuo que se va de vacaciones puede ser animado a pagar una cuota voluntaria de compensación de carbono a la aerolínea o a una ONG especializada en compensación, que utilizaría el dinero para proyectos de reducción de carbono. No es de extrañar que el vocabulario se vuelva confuso, por lo que puede ser difícil para cualquiera que no tenga muchos conocimientos entender qué significan exactamente expresiones como "evitar emisiones", "emisiones netas cero" o "crecimiento neutro en carbono".

Dos conceptos muy utilizados en este ámbito son los de carbono neutro y carbono cero. Ambos se utilizan a veces de forma ambigua y pueden causar confusión. En términos sencillos, la neutralidad de carbono se refiere a una situación en la que las emisiones de carbono causadas por un producto o un servicio se compensan con reducciones de emisiones de carbono en otros lugares. Estas reducciones podrían incluir, por ejemplo, sumideros naturales de carbono o créditos de carbono específicos adquiridos a través de programas u organizaciones de reducción de emisiones. En otras palabras, esto significa que se generan algunas emisiones de carbono en el proceso, pero después de tener en cuenta las reducciones la cantidad neta sería cero. El otro concepto, el de carbono cero, se refiere generalmente a un producto o servicio que no causa emisiones de carbono en su uso. Los edificios respetuosos con el medio ambiente pueden incluir a veces tecnologías y diseños que permiten denominarlos carbono cero, si el edificio, por ejemplo, genera toda la energía necesaria mediante energía solar. El reto que plantean tanto la neutralidad como el carbono cero es que estas ideas se utilizan con bastante flexibilidad, y a veces de forma intencionada, cuando se trata de representar algo de forma positiva. Además, la propia lógica de la neutralidad de carbono implica que el producto o servicio puede no tener bajas emisiones de carbono: incluso un producto muy intensivo en carbono puede declararse neutro en carbono con una compensación sustancial de carbono.

Enfoque en la práctica: Las aerolíneas y las emisiones de carbono

Durante años, la aviación civil ha estado en el centro de los debates sobre el clima. A menudo se subraya que los vuelos causan una cantidad sustancial de las emisiones de carbono y la reducción de los vuelos se incluye como una sugerencia clave en la mayoría de las directrices sobre cómo los consumidores pueden reducir su impacto personal en el clima.

Durante muchos años, las compañías aéreas fueron excluidas de los requisitos establecidos en los tratados internacionales sobre el clima. Esto se debía, por ejemplo, a la supuesta complejidad de los cálculos y a su importancia en la economía mundial. Sin embargo, a finales de la década de 2010, muchas aerolíneas empezaron a hacer hincapié en su compromiso con el medio ambiente y a discutir cómo iban a reducir sus emisiones. Entre ellas estaba EasyJet, que a finales de 2019 anunció que todos sus vuelos serían pronto neutros en carbono. Esto iba a ser posible a través de la compensación de carbono, que se utilizaría para reducir las emisiones netas de carbono a cero, ya que las emisiones de los propios vuelos no cambiaban.

Uno de los motores del rápido aumento del interés por la compensación es el CORSIA, acrónimo de Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation (Sistema de Compensación y Reducción de Carbono para la Aviación Internacional), gestionado por la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI). La OACI es una agencia especial de las Naciones Unidas que desempeña un importante papel en la gestión y el gobierno de la aviación civil internacional. En pocas palabras, con el CORSIA se espera que la aviación civil internacional pueda alcanzar un crecimiento neutro en carbono a partir de 2020. En esencia, esto significa que cualquier emisión de carbono por encima de la línea de base establecida debe ser compensada en otro lugar.

En sí mismo, el objetivo es encomiable: las emisiones netas de GEI de los vuelos no aumentarían. Al mismo tiempo, las aerolíneas son un buen ejemplo de los retos y las cuestiones abiertas relacionadas con la compensación que se han tratado en este capítulo. Cómo se establece la línea de base, cómo se calculan las emisiones, cómo se evalúan las reducciones y de dónde proceden todas esas compensaciones necesarias son cuestiones que deben abordarse, ya que hay numerosas formas de hacerlo. Además, está la cuestión de la comunicación, ya que las organizaciones pueden tener la tentación de hacer que sus actividades parezcan mejores y más respetuosas con el clima de lo que realmente son.

Por último, también está el elefante en la habitación: para limitar el calentamiento global necesitamos reducir sustancialmente las emisiones globales absolutas, como se destaca en el Acuerdo de París y en los informes del IPCC. Incluso si todas las empresas se adhirieran al CORSIA, y si todas las compensaciones relacionadas fueran reales y estuvieran debidamente contabilizadas, las emisiones de GEI de las empresas aéreas se mantendrían al mismo nivel, lo que no concuerda con el objetivo establecido en el Acuerdo de París.

La compensación es a menudo una alternativa atractiva para un individuo o una organización, ya que puede parecer que se pueden reducir las emisiones de una manera fácil y rentable. Especialmente si se compara con el desarrollo de la propia actividad o con el abandono de la misma. Sin embargo, hay una serie de cuestiones asociadas, muchas de las cuales tienen que ver con la contabilidad. ¿Cómo podemos evitar la doble contabilidad o la doble acreditación, por ejemplo, en el sentido de que las mismas compensaciones no se contabilicen a favor de

varias organizaciones o proyectos? ¿Cómo crear procesos que garanticen que las actividades de compensación tienen efectos duraderos de mitigación del carbono? Cómo se tiene en cuenta el tiempo: la plantación de árboles es un ejemplo muy utilizado, pero los árboles tardan en crecer. También está la cuestión de las líneas de base contrafactuales con las que se comparan las reducciones de emisiones para afirmar que con una tecnología o acción concreta una organización evita una determinada cantidad de emisiones de GEI.

Finalmente, hay un último punto que destacar, y probablemente el más importante. Es muy poco probable que podamos mitigar una gran cantidad de emisiones de carbono reales con la compensación, y mucho menos la cantidad necesaria para alcanzar los objetivos establecidos en el Acuerdo de París. En otras palabras, aunque la compensación puede ser útil, es importante tener en cuenta que lo que importa aquí son las emisiones absolutas de GEI. Por lo tanto, es importante considerar el papel que desempeñan las herramientas de contabilidad e información sobre el carbono a la hora de posicionar y facilitar la compensación.

9.4.4 Los consumidores, la huella de carbono y las etiquetas de los productos

Nuestro cuarto tema nos lleva al nivel de los ciudadanos individuales y las prácticas de consumo. Aunque a menudo se pasan por alto en los debates sobre la contabilidad del clima, estas prácticas individuales son extremadamente importantes y las prácticas de contabilidad y rendición de cuentas pueden influir en ellas de muchas maneras. Tal vez le resulte útil pensar en sus propios hábitos y valores de consumo mientras exploramos este punto.

Por ejemplo, mientras que muchos consumidores están muy orientados al precio en su consumo, hay un número creciente de personas que incluyen elementos medioambientales en general, y el cambio climático en particular, en sus decisiones de consumo. Para que esto ocurra, se necesita información. Quizá haya visto cómo algunos productos de alimentación llevan impresa en el envase información sobre su huella de carbono. O cómo, a la hora de reservar un vuelo, algunas aerolíneas, agencias de viajes y buscadores online ofrecen la cantidad de emisiones de carbono de la opción junto a su precio. Sin embargo, las pruebas del impacto de esta información son contradictorias.

Es poco probable que muchos consumidores sean capaces de evaluar su propia huella de carbono o la de varias alternativas. Si nos fijamos en nuestro ejemplo anterior, podríamos ver que una ruta de vuelo directa causa menos emisiones que una con escala. Pero esto no dice si las emisiones de carbono del vuelo directo son altas o bajas en comparación con, por ejemplo, conducir o tomar el tren. En lugar de cifras exactas, se podría argumentar que los productos deberían llevar un etiquetado climático, para que estos criterios sean más fáciles de entender para todos. También se ha sugerido que los sistemas informáticos y las capacidades de procesamiento de datos actuales podrían permitir la aplicación de presupuestos personales de carbono. Esto nos daría a cada uno un límite de consumo anual. Al mismo tiempo, se puede adoptar una visión crítica sobre estas etiquetas en general. Dado que las amplias emisiones de GEI y el cambio climático pueden considerarse cuestiones sistémicas, las voces críticas argumentan que al desarrollar una huella de carbono más detallada y al coquetear con los presupuestos personales de carbono se echa la culpa a los individuos, desviando simultáneamente el foco de atención de los amplios cambios sociales

y económicos a nivel de sistema que son necesarios. Por ejemplo, cuando se destaca que un individuo puede ahora elegir el vuelo de menor emisión, se deja de lado activamente la cuestión de si uno debería tomar el vuelo en primer lugar.

9.5 Conclusión

El cambio climático es una cuestión de importancia crítica para la sociedad y las organizaciones, y está claro que nuestras formas actuales de organización son insuficientes si queremos evitar que la Tierra se caliente hasta niveles catastróficos. Dado el papel que desempeñan las organizaciones en todos los aspectos de la sociedad, y teniendo en cuenta el impacto del carbono de las grandes empresas, se seguirá pidiendo cada vez más rendición de cuentas en relación con el cambio climático. Las herramientas y prácticas de contabilidad y rendición de cuentas serán importantes tanto para comprender los impactos y las dependencias de nuestras organizaciones en el clima como para incentivar y gestionar la reducción de este impacto.

Es realmente urgente desarrollar nuevas herramientas y prácticas de contabilidad y rendición de cuentas en relación con el clima. Al mismo tiempo, como ponen de relieve los retos analizados en la sección anterior, también es importante darse cuenta de que con cuestiones complejas como el cambio climático debemos plantear algunas preguntas fundamentales. Debemos preguntarnos periódicamente: ¿qué se contabiliza, por qué se hace de una manera determinada, para quién y con qué fin se preparan las cuentas, se tiene en cuenta la rendición de cuentas y demás? La contabilidad y la rendición de cuentas pueden desempeñar un papel muy importante en la lucha de las sociedades contra el cambio climático, pero sólo, como esperamos haber dejado claro, si se abordan con suficiente escrutinio crítico.

Referencias

- ACCA (2011). *The Carbon We're Not Counting Accounting For: Scope 3 Carbon Emissions*. www.accaglobal.com/uk/en/technical-activities/technical-resources-search/2011/april/scope-3-carbon.html (accessed 17 November 2020).
- Bebbington, J., Schneider, T., Stevenson, L. and Fox, A. (2020). Fossil Fuel Reserves and Resources Reporting and Unburnable Carbon: Investigating Conflicting Accounts. *Critical Perspectives on Accounting*, 66, 1–22.
- CDP (2017). *The Carbon Majors Database: CDP Carbon Majors Report 2017*. www.cdp.net/en/articles/media/new-report-shows-just-100-companies-are-source-of-over-70-of-emissions (accessed 16 November 2020).
- CDP (2018). *Global Climate Change Analysis 2018*. www.cdp.net/en/research/global-reports/global-climate-change-report-2018 (accessed 16 November 2020).
- GHG Protocol (2013). Technical Guidance for Calculating Scope 3 Emissions. https://ghgprotocol.org/sites/default/files/standards/Scope3_Calculation_Guidance_0.pdf (accessed 17 November 2020).
- Gibassier, D. and Schaltegger, S. (2015). Carbon Management Accounting and Reporting in Practice: A Case Study on Converging Emergent Approaches. *Sustainability Management, Accounting and Policy Journal*, 6(3), 340–365.
- Hawken, P. (ed.) (2017). *Drawdown: The Most Comprehensive Plan Ever Proposed to Reverse Global Warming*. Penguin Books.

- IPCC. (2018). Summary for Policymakers. In V. Masson-Delmotte, P. Zhai, H.-O. Pörtner, D. Roberts, J. Skea, et al. (eds.), *Global Warming of 1.5°C: An IPCC Special Report on the Impacts of Global Warming of 1.5°C Above Pre-Industrial Levels and Related Global Greenhouse Gas Emission Pathways, in the Context of Strengthening the Global Response to the Threat of Climate Change, Sustainable Development, and Efforts to Eradicate Poverty*. World Meteorological Organization.
- KPMG (2017). *The Road Ahead: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*. <https://kpmg.com/crreporting> (accessed 13 August 2020).
- KPMG (2020). Towards Net Zero: How the World's Largest Companies Report on Climate Risk and Net Zero Transition. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/11/towards-net-zero.html> (accessed 4 December 2020).
- Lohmann, L. (2009). Toward a Different Debate in Environmental Accounting: The Cases of Carbon and Cost–Benefit. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 499–534.
- O'Dwyer, B. and Unerman, J. (2020). Shifting the Focus of Sustainability Accounting from Impacts to Risks and Dependencies: Researching the Transformative Potential of TCFD Reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(5), 1113–1141.
- UN (1992). *United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC)*. <https://unfccc.int/resource/docs/convkp/conveng.pdf> (accessed 16 November 2020).
- World Resource Institute (2006). *Hot Climate, Cool Commerce: A Service Sector Guide to Greenhouse Gas Management*. www.wri.org/publication/hot-climate-cool-commerce (accessed 17 November 2020).

Lecturas y recursos adicionales

- Ascui, F. and Lovell, H. (2011). As Frames Collide: Making Sense of Carbon Accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24, 978–999.
- Bebbington, J. and Larrinaga-González, C. (2008). Carbon Trading: Accounting and Reporting Issues. *European Accounting Review*, 17(4), 697–717.
- Cadez, S. and Guilding, C. (2017). Examining Distinct Carbon Cost Structures and Climate Change Abatement Strategies in CO2 Polluting Firms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30, 1041–1064.
- Charnock, R. Brander, M. and Schneider, T. (2021) Carbon. In J. Bebbington., C. Larrinaga., B. O'Dwyer and I. Thomson (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- MacKenzie, D. (2009). Making Things the Same: Gases, Emission Rights and the Politics of Carbon Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 440–455.

Capítulo 10. Contabilidad del agua

Es probable que haya notado los debates sobre el agua en los medios de comunicación. A veces hay escasez de agua, como ocurre con las sequías locales o regionales. Otras veces hay demasiada agua debido a las lluvias intensas, las inundaciones repentinas o el deshielo de la nieve y los glaciares. Estos temas relacionados con el agua que se destacan en los medios de comunicación son importantes, ya que dependemos del agua de varias maneras. Necesitamos tener acceso al agua potable y al saneamiento, como destaca el título del ODS 6. El agua y las implicaciones relacionadas con el agua también están interconectadas con otras cuestiones de sostenibilidad, como el hambre, los derechos humanos y la igualdad. Muchas especies y ecosistemas también dependen del agua, incluyendo un ciclo constante de sequías e inundaciones. Como el cambio climático afecta a la desviación habitual de los ciclos hidrológicos, estas especies pueden tener problemas para adaptarse a los rápidos cambios que se están produciendo. Esto no sólo tiene repercusiones en la naturaleza, sino que también tiene diversas consecuencias sociales y económicas para las comunidades y las sociedades.

En este capítulo se exponen algunos antecedentes sobre por qué el agua es una cuestión de importancia crítica para el bienestar de las sociedades y la vida en el planeta. Al igual que en el caso del cambio climático en el capítulo anterior, no profundizamos demasiado en las ciencias naturales, sino que centramos nuestra atención en analizar por qué el agua es una cuestión crítica para las organizaciones y, por tanto, para la contabilidad y los contables. Exponemos las principales instituciones y marcos mundiales, nacionales e industriales relacionados con el agua. En la última parte del capítulo, analizamos las prácticas contables actuales en este ámbito y consideramos el papel que desempeña la contabilidad a la hora de abordar los retos relacionados con el agua.

Al final de este capítulo usted debería:

- Tener una comprensión básica del agua y de por qué es un tema crítico de sostenibilidad.
- Comprender por qué el agua es importante para las organizaciones y la contabilidad.
- Conocer las instituciones y los marcos globales, nacionales y organizativos relacionados con el agua y la contabilidad del agua.
- Conocer las prácticas actuales de contabilidad y rendición de cuentas en relación con el agua.
- Haber considerado algunos de los límites de las prácticas actuales en relación con la contabilidad y la rendición de cuentas del agua.

10.1 El agua como cuestión de importancia crítica

El agua dulce es vital para la vida y el bienestar del ser humano. Los seres humanos necesitamos agua para beber y cocinar. Es crucial para el saneamiento y, por tanto, un elemento clave de la salud. El agua es necesaria para cultivar y criar ganado. Las especies, la flora y la fauna, también dependen del agua para su supervivencia y bienestar.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

El acceso al agua y al saneamiento se considera un derecho humano. ¿Pero qué significa esto? La OACDH, ONU Hábitat y la OMS (2010) lo describen así:

El derecho al agua da derecho a todos a tener acceso a agua suficiente, segura, aceptable, físicamente accesible y asequible para uso personal y doméstico.

El derecho al saneamiento da derecho a toda persona a tener acceso físico y asequible a servicios de saneamiento, en todas las esferas de la vida, que sean seguros, higiénicos y aceptables desde el punto de vista social y cultural y que proporcionen privacidad y garanticen la dignidad.

Muchas personas dan por sentado estos derechos. Pero no deberían. En la edición de 2020 del Informe sobre el Desarrollo de los Recursos Hídricos en el Mundo (UNESCO, ONU-Agua, 2020) se destaca que en 2015, 2.100 millones de personas seguían careciendo de acceso a agua segura y fácilmente disponible en sus hogares, y 4.500 millones de personas carecen de un saneamiento gestionado de forma segura.

Tómate un momento para reflexionar sobre tu propio uso del agua y su disponibilidad. ¿Dispones de suficiente agua para tu uso diario? ¿La calidad del agua es satisfactoria durante todo el año? ¿Cómo serían tus rituales diarios si tu acceso al agua fuera diferente en términos de cantidad y calidad, es decir, si tuvieras/no tuvieras acceso a suficiente agua limpia y saneamiento?

La importancia del agua es subrayada por las Naciones Unidas, que han reconocido el acceso al agua como un derecho humano básico. El agua figura en los ODS de la ONU como Objetivo 6 Agua limpia y saneamiento: "Garantizar la disponibilidad y la gestión sostenible del agua y el saneamiento para todos". Este ODS incluye metas relacionadas, por ejemplo, con el acceso al agua potable segura y asequible, la calidad del agua y la escasez de agua.

Al igual que otras cuestiones clave de la sostenibilidad que se tratan en este libro, las cuestiones relacionadas con los recursos hídricos y su uso han adquirido una importancia creciente en las últimas décadas. A medida que las sociedades han ido aumentando el número de personas con mayores niveles de ingresos, la demanda de agua ha ido creciendo en todo el mundo. Las reservas de agua se han estirado hasta sus límites (o más allá), ya que se necesita más agua para beber y sanear, para la agricultura y para la producción. Al mismo tiempo, existe un riesgo creciente de contaminación de las fuentes de agua. Cada vez hay más crisis locales de agua. Aunque algunos asocian la falta de agua con las grandes sequías, como las sufridas en Darfur en la década de 1980 y más recientemente en el Cuerno de África, las crisis del agua no se limitan a las regiones áridas. En un lapso de pocos años, a finales de la década de 2010, los grifos se han secado en grandes ciudades como Chennai y Ciudad del Cabo, además de que se han producido importantes y recurrentes desafíos en relación con la cantidad y la calidad del agua en regiones como California y las Islas Canarias. A escala mundial, las predicciones realizadas sobre la base de las tendencias actuales estiman que la demanda de agua va a superar con creces la oferta sostenible para 2030, lo que ilustra la magnitud y el rápido aumento de los retos hídricos a los que se enfrentan las sociedades.

Puede ser fácil pensar que el agua es abundante. Y no es de extrañar, ya que el agua cubre aproximadamente el 70% del planeta (WWF, 2020). Sin embargo, el agua dulce, el agua que

bebemos, regamos y utilizamos para el saneamiento, no es tan abundante como podría pensarse. El WWF (2020) señala que sólo el 3% del agua del mundo es agua dulce. Y una gran cantidad de ella (dos tercios) está congelada en los glaciares o no está disponible para su uso. Unos 1.100 millones de personas en todo el mundo carecen de acceso al agua, mientras que casi dos tercios de la población mundial sufren escasez de agua durante un mes o más cada año (ONU, 2020). Las implicaciones de la falta de agua limpia y saneamiento son grandes, incluyendo la mala salud, la exposición a enfermedades, así como una mayor desigualdad (WWF, 2020; ODS 6).

Además del crecimiento económico, el aumento del consumo y el incremento de la población en zonas con estrés hídrico, el cambio climático también está ejerciendo presión sobre los suministros de agua. Los ecosistemas se han adaptado a determinadas condiciones ecológicas, incluidos los patrones típicos de las precipitaciones. Ahora, el rápido cambio climático está socavando la estabilidad a largo plazo del ciclo del agua y de los patrones meteorológicos, lo que supone un reto para muchas especies vivas y ecosistemas. Cada vez hay más fenómenos meteorológicos extremos, como lluvias torrenciales o largos periodos de sequía. También hay menos regularidad y previsibilidad, lo que tiene implicaciones tanto para los sistemas ecológicos que dependen de las lluvias estacionales, como los monzones, como para las sociedades humanas. Para mitigar estos problemas, muchas comunidades y organizaciones pueden tener que recurrir a medidas de alto consumo energético para garantizar un suministro de agua constante, por ejemplo, bombeando agua desde lugares más lejanos, profundizando para recoger agua subterránea o utilizando más tratamientos para hacer utilizable el agua de menor calidad. Al mismo tiempo, algunas comunidades y organizaciones se ven obligadas a recurrir a procedimientos costosos y de alto consumo energético para gestionar y eliminar las aguas de las inundaciones que encuentran con mayor regularidad. Ninguna de estas soluciones es más que un parche temporal, y a menudo traen consigo otros efectos secundarios, como el aumento de la desigualdad por el incremento del precio del agua.

Las crisis del agua no son sólo un inconveniente. La escasez de agua tiene profundas implicaciones en la seguridad alimentaria, la salud pública y el desarrollo socioeconómico. Si no hay agua para la agricultura, las cosechas caerán, lo que provocará malnutrición y posibles hambrunas. Si alguien tiene que emplear varias horas al día para obtener agua, tiene menos capacidad para trabajar o recibir educación, lo que tiene implicaciones para el desarrollo socioeconómico. Si no hay agua para beber, cocinar y sanear, la salud general de las personas se debilita y muchas enfermedades se propagan más fácilmente. Pensemos en una medida clave utilizada para frenar la propagación del coronavirus en 2020, el lavado frecuente de manos. Si una región, ciudad o pueblo apenas tiene agua para beber y cocinar, lavarse las manos una docena de veces al día sigue siendo un sueño lejano. Y la lista continúa.

10.1.1 Gestión sostenible del agua

En general, la lucha contra el estrés hídrico mundial requiere amplios cambios en todas las sociedades. El agua no puede considerarse de forma aislada de otras cuestiones de sostenibilidad, como la biodiversidad, el cambio climático y los derechos humanos, como hemos ilustrado anteriormente. Las decisiones políticas relativas a la asignación de recursos

a los usos del agua que compiten entre sí tendrán lugar en diferentes contextos, y es evidente que se necesitan cambios en las prácticas de todos los actores (por ejemplo, gobiernos, organizaciones e individuos).

El agua es un recurso compartido, lo que significa que las acciones encaminadas a la gestión sostenible del agua deben basarse en la colaboración y la acción colectiva. Volveremos sobre este punto y su importancia a lo largo del capítulo. Los debates sobre el papel del agua en las sociedades continuarán. Mientras que algunos pedirán una mayor privatización del agua para ayudar a una asignación y uso más eficaces de este recurso crítico, adoptando por tanto un enfoque de la gestión del agua basado en el mercado, otros se mantienen firmes en que el papel del agua como elemento fundamental para la vida humana significa que tiene que mantenerse bajo control público y ser administrada a través de mecanismos públicos. No obstante, y sea cual sea el enfoque, las organizaciones tienen que estar cada vez más preparadas para los posibles cambios y desafíos relacionados con el agua.

10.1.2 La importancia del contexto

Otra característica clave del agua, a la que volveremos a referirnos a lo largo de nuestro debate, es la importancia del contexto. El agua está distribuida de forma muy desigual en todo el mundo. En algunos lugares hay abundancia de agua, mientras que en otros la escasez es constante (véase una clasificación en la Tabla 10.1). Mientras que para los que viven en Escocia, Indonesia, partes de la India o los Países Bajos, la lluvia puede parecer una molestia, en otros lugares cada gota de agua es recibida con alegría. Esto implica que el uso de una determinada cantidad de agua puede considerarse algo irrelevante en un contexto, mientras que es muy significativo con profundas implicaciones en otro. Al mismo tiempo, debemos evitar hacer generalizaciones basadas en tales clasificaciones: una persona que vive en un país rico en agua podría no tener acceso a agua y saneamiento seguros y asequibles debido, por ejemplo, a razones de desigualdad económica (véase el capítulo 13).

TABLA 10.1 Países ricos y pobres en agua

Países ricos en agua	Países pobres en agua
Brasil	Israel
Rusia	Jordania
Canadá	Libia
Indonesia	Mauritania
China	Cabo Verde
Colombia	Djibuti
Estados Unidos de América	Emiratos Árabes Unidos
Perú	Catar
India	Malta

Fuente: Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (www.fao.org)

Lo mismo ocurre con el tiempo, ya que puede haber una gran variabilidad estacional en las fuentes de agua. En un lugar puede haber a veces escasez de agua, como es el caso de las sequías locales o regionales, mientras que en otras ocasiones puede haber demasiada agua, o

quizás demasiada agua acumulada en los lugares equivocados desde la perspectiva de los individuos, las organizaciones o las comunidades. En consecuencia, a veces una emergencia hídrica urgente puede ser un acontecimiento bastante local o regional y a corto plazo.

La dinámica es similar en el caso de la calidad del agua y los vertidos. El contexto local y las características sociales y ecológicas imperantes influyen en el tipo de implicaciones que tendrían determinados vertidos de agua. Algunos contextos son más vulnerables que otros, mientras que otros pueden ser sustancialmente resistentes.

Al hablar del agua, conviene reconocer las diferentes fuentes de agua y el aspecto relacionado con la calidad del agua. Más allá de las precipitaciones, las aguas superficiales de los ríos y lagos son las más visibles y, probablemente, con las que la mayoría de la gente asocia el agua. Las posibles inundaciones y sequías pueden verse observando los caudales de los ríos y los niveles de agua de los lagos y estanques. Bajo la superficie, el otro tipo de agua clave es el agua subterránea. Muchas personas, organizaciones, comunidades y, de hecho, sociedades enteras están construidas y dependen del agua subterránea. Los suministros de agua subterránea son menos visibles que los de los ríos cercanos, pero son de gran importancia. Aunque se reponen con el tiempo, el aumento de la demanda y de la extracción de agua ha reducido el nivel de las aguas subterráneas en numerosas localidades y regiones. Esto provoca importantes problemas a muchos grupos sociales, ya que la extracción de agua del subsuelo más profundo requiere más recursos y, por lo tanto, suele provocar desigualdades sociales. Además de la sobreexplotación, tanto las aguas superficiales como las subterráneas son propensas a la contaminación, que puede hacer que una fuente de agua sea de menor calidad o directamente inutilizable.

Por último, también tenemos los océanos, que cubren la mayor parte de nuestro planeta. Sin embargo, rara vez se habla de los océanos en este contexto, ya que la salinidad del agua impide su uso para muchos de los fines para los que el ser humano o las organizaciones necesitan agua, o hace que su uso sea prohibitivo. Sin embargo, unos océanos sanos son muy importantes para las sociedades humanas, por ejemplo, por su papel en el ciclo planetario del agua, los ecosistemas globales y la regulación del clima (véase Österblom et al., 2017).

10.1.3 El agua es una cuestión compleja y polifacética

En general, las cuestiones relativas al agua son complejas y multidimensionales. En el caso del agua, algunos problemas son más inmediatos, como las inundaciones, aunque pueden verse afectados y agravarse debido a tendencias a largo plazo, como el cambio climático. Otros problemas, como el agotamiento de la calidad de las aguas subterráneas, pueden ser causados por un incidente a corto plazo, pero siguen causando problemas a largo plazo para una comunidad concreta.

La naturaleza contextual del agua, ya mencionada, se suma a esta mezcla. El aumento de la demanda de algunos cultivos o de la ganadería que hacen un uso intensivo del agua, como los aguacates o la carne, puede provocar un uso excesivo del agua en una región vulnerable que los produce si los agricultores tratan de aumentar rápidamente su producción sin prestar atención a la gestión sostenible del agua y a las posibles consecuencias para la disponibilidad

del agua en la zona. Los contextos global y local también se entrelazan de diferentes maneras cuando se trata del agua. Por ejemplo, la sobreexplotación de las reservas de agua subterránea en un lugar determinado no está necesariamente relacionada con los grandes cambios de los patrones meteorológicos causados por el cambio climático global a corto plazo, pero estos patrones podrían, no obstante, reducir las precipitaciones e impactar en el funcionamiento de los acuíferos, ralentizando posteriormente la reposición de una determinada reserva local de agua subterránea. Estas complejas relaciones pueden parecer alejadas de la contabilidad, pero tienen implicaciones en la contabilidad, la rendición de cuentas y la presentación de informes sobre el agua, como se verá más adelante.

Mientras tanto, para aportar claridad a estas cuestiones entrelazadas en torno al agua, ofrecemos en el cuadro 10.2 breves descripciones de algunas de las cuestiones clave.

TABLA 10.2 Algunos ejemplos de diferentes cuestiones relacionadas con el agua

Término	¿Qué significa?	Ejemplos de cuestiones e implicaciones a considerar
Escasez de agua	Las personas o comunidades no tienen acceso al agua que necesitan. Puede deberse a la escasez física de agua, a la falta de infraestructuras o a la incapacidad de las instituciones sociales, por ejemplo.	La escasez de agua intensa y duradera puede provocar migraciones masivas al empeorar las condiciones de vida en las regiones. La ONU (2020) informa de que cerca de dos tercios de la población mundial sufren una grave escasez de agua durante al menos un mes al año.
Estrés hídrico	Relacionado con la escasez de agua. Ocurre cuando la demanda de agua supera su disponibilidad. Puede ser a corto o a largo plazo.	Los recursos de agua dulce pueden deteriorarse, lo que puede manifestarse, por ejemplo, a través de problemas de cantidad (secado de acuíferos y cauces fluviales) o de calidad del agua (contaminación, aumento de la salinización)
Sobreexplotación del agua	El aumento de la población y de la actividad económica puede hacer que la demanda de agua aumente y supere la disponibilidad. Puede ser a corto plazo, o potencialmente conducir a un estrés hídrico más crónico.	La falta de agua puede tener importantes implicaciones en la salud y el bienestar de una comunidad si no se aborda a tiempo. Merece la pena considerar si el exceso de uso está relacionado con una baja eficiencia o con la asignación de agua (cantidades excesivas de agua utilizadas para el turismo y los campos de golf, por ejemplo).
Calidad del agua	El agua disponible no es de calidad suficiente para los fines que se necesitan. Puede ser a corto o a largo plazo.	Múltiples razones potenciales. Puede estar relacionado con el estrés hídrico y la sobreexplotación, incidentes particulares, entradas constantes a la cuenca de aguas subterráneas, o con cantidades excesivas de agua, por ejemplo, inundaciones.

Alteración del ciclo del agua	Cambios en el flujo hidrológico y en el ciclo del agua. El cambio climático provoca cambios a largo plazo en los patrones meteorológicos, que pueden llevar a que las regiones reciban cantidades de lluvia sustancialmente mayores o menores. Las grandes descargas de agua también pueden afectar a los ciclos del agua.	Tiene impactos en los ecosistemas al cambiar las condiciones a las que se ven sometidas la flora y la fauna de una región determinada.
Accesibilidad al agua	Los individuos o las comunidades no tienen acceso al agua. El agua puede estar disponible, pero razones físicas o económicas impiden el acceso.	Puede deberse a la escasez de agua, pero también se produce por otros motivos, como la falta de infraestructuras, el fracaso de las instituciones o la desigualdad social.
Exceso de agua	Hay demasiada agua en un lugar determinado durante un periodo de tiempo. Puede ser a corto plazo, como las inundaciones, o a largo plazo, como el aumento de las precipitaciones, el cambio de los caudales de los ríos o la subida del nivel del mar.	Además del cambio climático, puede estar causado por otras razones, como las grandes presas. Puede perjudicar la calidad de los suministros de agua. Impactos potenciales en la agricultura y la vivienda a corto y largo plazo.

10.2 ¿Qué tiene que ver el agua con las organizaciones y la contabilidad?

La amplia y compleja naturaleza de los problemas del agua tiene importantes implicaciones para las organizaciones. El creciente estrés hídrico en muchas regiones, por ejemplo, va a afectar a las organizaciones y es probable que aumente la rendición de cuentas sobre el uso del agua y su impacto. Pero no podemos esperar que todas las organizaciones se vean afectadas de la misma manera. En lo que respecta al agua, determinados sectores se ven más afectados y, como ya hemos señalado, la ubicación también importa.

10.2.1 Impactos y dependencias

Al igual que ocurre con muchas otras cuestiones relacionadas con la sostenibilidad, podemos abordar la relación entre las organizaciones y el agua teniendo en cuenta tanto los impactos como las dependencias. Como grandes consumidores de agua en muchos lugares, las actividades y prácticas de las organizaciones repercuten en las cuencas hidrográficas y en los depósitos de aguas subterráneas. Los impactos se producen a través de varios mecanismos, pero los principales estarían relacionados con el uso del agua y los vertidos de agua.

Una organización puede, por ejemplo, contribuir al consumo excesivo de las fuentes de agua en un lugar concreto, afectando así al acceso de todos al agua. Los impactos de una organización en una cuenca hidrográfica por el uso del agua pueden ser muy variados, desde las consecuencias directas en la vida natural y los ecosistemas hasta los impactos sociales y económicos en las comunidades locales. A través de los vertidos, una organización puede, por ejemplo, provocar el deterioro de la calidad de una fuente de agua concreta. Esto puede

ocurrir a corto plazo, por ejemplo, a través de un accidente puntual que deje fluir sustancias químicas nocivas en un río, o durante un período de tiempo más largo, como a través de fugas de sustancias tóxicas peligrosas a la cuenca de agua subterránea, que como resultado puede verse comprometida.

Los impactos no son el único aspecto relevante aquí; las dependencias también son importantes. Las organizaciones de diversas industrias dependen de tener acceso a un suministro de agua suficiente y seguro. Sin embargo, el estrés hídrico puede implicar que el agua deje de estar disponible. O puede haber otras causas que limiten su uso, por ejemplo, la calidad del agua puede no ser la necesaria o, si la fuente de agua ha sido privatizada o es de difícil acceso, puede no ser económicamente viable. Dado que el acceso a una fuente de agua segura y estable puede ser dado por sentado por muchas organizaciones, es posible que no hayan considerado tales dependencias muy cuidadosamente. En estos casos, adoptar una perspectiva de riesgo es potencialmente útil.

10.2.2 Riesgos del agua

Al reflexionar sobre la importancia del agua para una organización, puede ser útil pensar en los posibles retos y riesgos a los que puede enfrentarse una organización debido a una serie de problemas relacionados con el agua.

Tanto los impactos como las dependencias provocan riesgos para las organizaciones. Por ejemplo, puede haber una serie de riesgos operativos que varían sustancialmente según los sectores y los contextos geográficos. Es relativamente fácil entender que para las empresas de alimentación y bebidas, la disponibilidad y la calidad del agua son absolutamente esenciales. Sin embargo, no son las únicas. Muchas industrias necesitan cantidades sustanciales de agua en sus procesos de producción para la refrigeración, la producción de energía y otros fines. Además, las organizaciones también tienen la responsabilidad de proporcionar agua de calidad y saneamiento a sus empleados, que deben ser considerados como parte de las operaciones de una organización (véase WaterAid, 2018). También es importante tener en cuenta los riesgos para la reputación. Es posible que una organización no quiera ser vista como la propietaria de una fábrica que utiliza cantidades excesivas de agua y provoca escasez de agua en una comunidad, o que se perciba que está agotando la calidad del agua de los ríos y estanques locales. Estas consideraciones relativas a la reputación pueden incentivar a las organizaciones a mejorar las prácticas de gestión del agua, así como los sistemas de contabilidad y presentación de informes relacionados con el agua (véase el apartado "Enfoque en la práctica" relativo a Coca Cola más adelante en este capítulo).

Al igual que ocurre con las comunidades, los riesgos relacionados con el agua pueden manifestarse para las organizaciones a corto o a largo plazo. A corto plazo podemos pensar en los factores causados por fenómenos meteorológicos extremos, como las inundaciones o las sequías. Tales acontecimientos pueden debilitar el acceso a las materias primas, dañar las instalaciones de producción o causar efectos en la mano de obra, lo que significa que no pueden trabajar. Después de tratar los impactos inmediatos, podría valer la pena que una organización considerara si la situación era probable que fuera un evento único, o si es probable que tales eventos se vuelvan más frecuentes, debido, por ejemplo, a los patrones

climáticos cambiantes causados por el cambio climático. A más largo plazo, podríamos considerar esos lugares o regiones en los que el estrés hídrico es cada vez más grave y, por tanto, la disponibilidad de agua es limitada. En resumen, puede que no haya suficiente agua para todos los que la necesitan. En estas situaciones, los gobiernos u otras instituciones suelen intervenir y utilizar mecanismos reguladores y de otro tipo para asignar y gestionar el agua.

Estas respuestas reguladoras pueden ser importantes. El aumento del estrés hídrico puede llevar a los gobiernos a implantar una nueva reglamentación relativa, por ejemplo, al uso y la asignación del agua, a la fijación del precio del agua y a los requisitos de los efluentes. Sin embargo, las decisiones que debe tomar un gobierno, así como las cuestiones que debe considerar, pueden estar lejos de ser simples. ¿Qué ocurre cuando la escasez de agua afecta a una región concreta? ¿Garantiza el gobierno que los ciudadanos tengan suficiente agua potable y para ello ordena a las organizaciones que hacen un gran uso del agua que cierren sus instalaciones de producción? ¿Favorece el gobierno a determinadas industrias, como el turismo o la agricultura, para tratar de mantener el funcionamiento de la economía? O, si la escasez de agua se suma a la vulnerabilidad de una cuenca hidrográfica, ¿impone el gobierno requisitos más estrictos para el tratamiento de los vertidos de aguas residuales? ¿O algo más? Para una organización, estas intervenciones gubernamentales y los cambios normativos pueden suponer un aumento de los costos o, en casos extremos, el cese de las actividades si ya no tiene acceso a un suministro de agua suficiente. Sin embargo, la regulación en torno al agua no siempre se produce de forma organizada, lo que puede suponer un reto para la organización y las comunidades. Volveremos sobre este punto más adelante.

10.2.3 Implicaciones del agua en la contabilidad y la rendición de cuentas

Desde el punto de vista de la contabilidad y la rendición de cuentas, el mayor escrutinio del uso del agua supondrá una mayor demanda de diferentes tipos de indicadores, evaluaciones e informes que describan las prácticas de uso del agua de una organización. La demanda proviene de varias fuentes. A nivel interno, la dirección necesita información para tomar decisiones sobre las prácticas operativas a corto y largo plazo. Dentro de la cadena de suministro, tanto los responsables de la organización como los usuarios finales están interesados en saber cuánta agua se ha utilizado para fabricar un determinado producto. Asimismo, los inversores y otros grupos de interés externos pueden exigir a las organizaciones que revelen más información sobre sus políticas y prácticas en materia de agua, así como las cifras reales.

Estas cuestiones se ven ampliadas por la naturaleza del agua como recurso compartido, lo que a menudo se denomina un bien común. La forma en que cada individuo u organización utiliza y gestiona el suministro de agua tiene implicaciones para los demás. Dado que las organizaciones suelen ser grandes usuarias del agua en muchos contextos, puede argumentarse razonablemente que deben rendir cuentas de sus prácticas, políticas e intenciones. En otras palabras, las sociedades y las comunidades están interesadas en saber cuánta agua utiliza una organización, de dónde procede el agua y para qué se utiliza.

10.3 Principales instituciones y marcos relacionados con el agua

Como en todos los temas de sostenibilidad que se tratan en este libro, hay una serie de instituciones y marcos, a varios niveles, que desempeñan un papel importante en lo que respecta al agua. A continuación se describen algunos de los más importantes.

10.3.1 Las Naciones Unidas (ONU)

La ONU, consciente de la importancia y el alcance de los problemas del agua en todo el mundo, ha incluido el agua en su agenda desde hace varias décadas. En un primer momento, esto estuvo influenciado por acontecimientos internacionales clave como la sequía masiva y duradera en la región del Sahel en África en los años 70 y 80. Desde entonces, y a la par que el estrés hídrico se hace más común en todo el mundo, la importancia del agua en la agenda de la ONU ha crecido. En la década de 2000, como se ha señalado anteriormente, la ONU reconoció el acceso al agua y al saneamiento como un derecho humano, y se incluye de forma destacada en los ODS como Objetivo 6 "Agua limpia y saneamiento".

En consonancia con muchos otros programas de la ONU, el Programa de las Naciones Unidas para el Agua no tiene una posición reguladora fuerte. Sus funciones principales son la recopilación de conocimientos, la elaboración de políticas y el seguimiento de las acciones. Además del Programa del Agua, el agua también figura en otros programas y convenciones de la ONU, que van desde mecanismos clave de la agenda, como la Cumbre de la Tierra de Río, hasta temas sectoriales más específicos, como el Acuerdo Climático de París. Por lo tanto, al igual que con muchas de las cuestiones de sostenibilidad que se tratan en este libro, la ONU es una institución clave en lo que respecta al agua.

10.3.2 Regulación y gobierno del agua

Dada la naturaleza específica de su contexto, gran parte de la gestión del agua tiene lugar a nivel de país, a menudo a través de la regulación establecida a nivel nacional, local y/o regional. Las autoridades establecen diferentes tipos de exigencias normativas centradas en el uso, la asignación, los vertidos y la tarificación del agua, por nombrar sólo algunas. Éstas varían según el contexto. En algunos contextos áridos con gran estrés hídrico, estas exigencias reguladoras pueden ser considerables, mientras que en contextos más ricos en agua el enfoque puede centrarse más en elementos concretos, como la contaminación, los vertidos o la gestión de los riesgos de inundación.

Como suele ocurrir, el potencial de la regulación es limitado. Incluso si las autoridades quieren poner medidas contundentes, su capacidad para regular, evaluar y controlar los problemas del agua varía sustancialmente. Aquí importa, por ejemplo, el tipo de infraestructura hídrica que tiene un determinado contexto, así como la solidez y estabilidad de las instituciones que la rigen. Si la infraestructura está relativamente bien desarrollada y algo centralizada, puede ser más fácil y eficaz establecer un sistema para evaluar y controlar tanto la calidad como la cantidad del agua que entra y sale.

Una infraestructura fragmentada, donde el sistema de gestión del agua está desarticulado y carece de cohesión, es una consideración importante. Esta situación es típica en las zonas rurales de muchos países en desarrollo. Aquí, una infraestructura de agua centralizada no existe, o puede ser muy poco fiable o prohibitivamente cara. Por ello, las comunidades y organizaciones pueden verse impulsadas u obligadas a recurrir a fuentes alternativas de agua, como la recogida de agua de un río o el uso de sus propios pozos. El control y la regulación de este tipo de entornos es, obviamente, mucho más complicado. Aunque las autoridades pueden establecer límites a la instalación de pozos entubados o perforados, por ejemplo, así como controlar las cantidades de agua extraídas de los depósitos de aguas subterráneas, a menudo se pueden eludir esos requisitos, lo que limita la influencia que las autoridades locales pueden ejercer efectivamente sobre el uso y los vertidos de agua. Estas situaciones pueden dar lugar a conflictos locales, si, por ejemplo, el nivel de los acuíferos subterráneos desciende debido al uso extensivo y, por lo tanto, sólo las personas y organizaciones más ricas con recursos tienen la capacidad de instalar pozos más profundos.

Aunque el agua se considera una cuestión local, el gobierno transnacional es relevante. El ciclo hidrológico del agua no conoce fronteras estatales, y muchas cuencas hidrográficas abarcan múltiples jurisdicciones. Por ejemplo, los grandes ríos y las zonas de captación asociadas han sido el centro de varios debates de larga data y bien conocidos en torno al uso del agua. Por ejemplo, la cuenca del río Mekong, en el sudeste asiático. El río ha sido la sangre de muchas comunidades desde la antigüedad, sirviendo como fuente de nutrición, como medio de transporte y en la producción de energía. El río atraviesa seis países, y a lo largo de los años ha habido constantes disputas sobre quién tiene derecho a usar el agua y para qué fines. Al igual que en el caso del río Nilo, en el norte de África, una fuente importante de controversia en el Mekong es la producción de energía: a medida que los países y las organizaciones que se encuentran aguas arriba construyen grandes presas para producir energía hidráulica, los países y las comunidades que se encuentran aguas abajo se ven afectados por los flujos de agua cambiantes e irregulares. Aunque estas disputas suelen tener lugar entre gobiernos nacionales, tienen implicaciones directas e indirectas para las organizaciones.

10.3.3 Otras iniciativas relacionadas con el agua

Es poco probable que la regulación por sí sola, especialmente debido a las limitaciones señaladas anteriormente, pueda resolver la gama de retos relacionados con el agua en diferentes contextos. Por ello, y al igual que ocurre con otras cuestiones relacionadas con la sostenibilidad, diferentes grupos se han unido para formar marcos e iniciativas, con el objetivo de participar en la resolución de los retos relacionados con el agua. Dichas iniciativas pueden servir para múltiples propósitos, desde complementar la regulación establecida por las autoridades, ser de carácter más general y centrarse en indicar el interés y la buena voluntad general hacia el reconocimiento de la importancia del agua, o ayudar a identificar y difundir las mejores prácticas relacionadas con el uso y la gestión del agua. El objetivo principal de estas alianzas y marcos varía y, en ocasiones, puede estar relacionado con los grupos que las han establecido, ya que algunas iniciativas están dirigidas por ONG, mientras que otras consisten principalmente en empresas que se unen para trabajar en el tema.

Un ejemplo de iniciativa liderada por una ONG sería el Filtro de Riesgos del Agua del WWF, cuyo objetivo es reunir conocimientos y herramientas que ayuden a los usuarios a examinar, evaluar y comprender diversos riesgos del agua y, por tanto, a mejorar su gestión sostenible. Adoptando una perspectiva más empresarial sobre la gestión del agua y los riesgos, el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) ha incluido el agua en varios de sus programas, centrándose, por ejemplo, en la gestión circular del agua y en la agricultura inteligente. Las iniciativas también pueden formarse sobre la base de la colaboración, como en el caso de la Alianza para la Administración del Agua (AWS), que es un esfuerzo de colaboración entre ONG internacionales, empresas y gobiernos. La AWS pretende fomentar la administración del agua y destacar su valor a través del Estándar Internacional de Administración del Agua de la AWS. También existen otras iniciativas, y es probable que surjan, a medida que aumenten los retos relacionados con la accesibilidad al agua en el mundo.

10.4 Prácticas de contabilidad e información sobre el agua

En lo anterior hemos destacado la naturaleza compleja y multidimensional del agua, y también hemos subrayado la importancia de comprender el papel del contexto al considerar el uso del agua. Estas observaciones están relacionadas con la evolución de la contabilidad y la presentación de informes sobre el agua en las organizaciones. En términos generales, no existen marcos dominantes en materia de contabilidad e información sobre el agua en todos los contextos e industrias. Por ello, la contabilidad y la información sobre el agua en las organizaciones sigue estando relativamente fragmentada. Esto significa que, en lugar de existir herramientas y técnicas uniformes ampliamente aplicadas, las distintas organizaciones utilizan diferentes tipos de herramientas para diferentes fines. Sin embargo, dado que las cuestiones relacionadas con el agua son cada vez más importantes y urgentes, y se reconoce cada vez más el valor de la información comparable, es probable que sea importante disponer de marcos de trabajo. A medida que el estrés hídrico se hace cada vez más evidente en zonas desarrolladas, como California y Sudáfrica, cabe prever que continúe el rápido desarrollo de nuevos marcos, iniciativas y herramientas de contabilidad.

En esta sección se hace un repaso de las prácticas actuales en las organizaciones. Para ello, presentaremos algunas de las prácticas organizativas más destacadas en materia de contabilidad e información sobre el agua y los marcos que las guían.

10.4.1 Prácticas contables de medición y gestión del agua

A medida que aumenta la demanda de agua, es cada vez más necesario desarrollar mejores sistemas de información que apoyen a la dirección de las organizaciones en su toma de decisiones sobre el agua. Por ello, muchas prácticas de contabilidad del agua se centran en su medición y gestión. Sin embargo, estas prácticas siguen estando relativamente fragmentadas y sólo existen unos pocos marcos comunes.

No obstante, se está intentando crear algunos marcos generales que influyan, y en muchos casos normalicen, la forma de llevar la contabilidad del agua. Por ejemplo, el Instituto de Recursos Mundiales (WRI) y el CEO Water Mandate están estudiando un marco común de

contabilidad del agua. Esperan que esto contribuya a mejorar el debate sobre la contabilidad del agua y a aportar cierta estandarización, lo que sería esencial para crear un diálogo entre las empresas y el sector público. El establecimiento de algunas prácticas comunes mejoraría la capacidad de los grupos de interés para comparar la información proporcionada por los diferentes usuarios del agua. El Marco Común de Contabilidad del Agua todavía se está desarrollando, pero se pretende que esté listo para su aplicación en 2021-2022.

Aunque aquí nos centramos en el nivel organizativo, la contabilidad del agua también se lleva a cabo con otros fines, por ejemplo, a nivel gubernamental o regional. En el caso de los países, la ONU ha desarrollado un marco denominado "Sistema de Contabilidad Ambiental-Económica del Agua", cuyo objetivo es ayudar a estandarizar la forma en que los países, regiones y territorios calculan e informan sobre los recursos hídricos y el uso del agua en las sociedades. Una iniciativa más regional tuvo lugar en Australia, donde se estableció un Consejo de Estándares de Contabilidad del Agua para ayudar a crear el Estándar Australiano de Contabilidad del Agua. El objetivo era generar un marco para las cuentas del agua con fines generales, que ayudaría de nuevo a recopilar información normalizada y comparable sobre los recursos hídricos, las extracciones y el consumo (Tello et al., 2016). En este punto cabe mencionar que la ONU tiene una publicación anual llamada Informe sobre el Desarrollo de los Recursos Hídricos en el Mundo. Este informe examina la situación mundial del agua, proporcionando una serie de métricas, así como una visión de la cuestión mundial del agua (UNESCO, UN-Water, 2020).

10.4.1.1 Huella hídrica

La huella hídrica es un ejemplo de práctica utilizada para la medición y gestión del agua en las organizaciones. Es una de las aplicaciones más conocidas de la contabilidad del agua. La idea de la huella hídrica es calcular toda el agua dulce directa e indirecta utilizada para un determinado producto, servicio o actividad. Esto implica que la evaluación debe incluir todas las etapas de la cadena de suministro del producto.

La huella hídrica, al igual que otras evaluaciones de la huella, como la huella ambiental y la huella de carbono, aparece con frecuencia en la prensa y en las redes sociales, cuando se comparan, por ejemplo, diferentes tipos de productos alimentarios. Sin embargo, lo que quizá sea menos conocido es que existen múltiples definiciones de la huella hídrica, y también que hay diferentes formas de evaluar y calcular una para un producto o un servicio. Existe, por ejemplo, el estándar ISO14046:2014 denominado "Gestión medioambiental - Huella hídrica - Principios, requisitos y directrices", y la Evaluación de la Huella Hídrica que presenta una ONG llamada Water Footprint Network. En términos generales, éstos dos estándares tienen un enfoque similar para evaluar las huellas hídricas, aunque mientras que el ISO14046 se basa en la Evaluación del Ciclo de Vida y mira más a los potenciales impactos ambientales relacionados con el agua, la evaluación de la Water Footprint Network se centra en la cuantificación de la productividad del agua a través del mapeo de las huellas hídricas verde, azul y gris, cada una de las cuales describe una dimensión diferente del uso del agua.

Sin entrar en los detalles de los enfoques, es pertinente reconocer que pueden existir diferentes metodologías incluso para una forma tan popular de contabilidad del agua. Esto

significa que no es aconsejable comparar fácilmente las cifras de la huella hídrica producidas en diferentes lugares y por diferentes personas sin echar un vistazo a la forma en que se realizaron las evaluaciones. Cuando se utiliza una metodología estándar, la huella hídrica permite, en principio, una comparación fácil y bastante comprensible de, por ejemplo, diferentes tipos de productos alimenticios y bebidas, que incluyen cifras que describen cómo una taza de café, una ración de queso o un filete requerirían tal cantidad de agua para ser producidos.

Este es también un área en la que la naturaleza específica del contexto del agua es relevante. El contexto significa que llegar a una cifra exacta no está exento de dificultades. La cuestión más importante es probablemente el hecho de que la información sobre el uso del agua de diferentes regiones y contextos no puede o no debe compararse directamente, ya que esto deja de lado las consideraciones sobre la importancia del uso del agua en una zona determinada. Aunque las diferentes metodologías de evaluación tienen en cuenta hasta cierto punto la variación de los contextos, las evaluaciones siguen basándose en una serie de supuestos y simplificaciones, ya que de lo contrario el cálculo se complicaría demasiado. Un informe elaborado conjuntamente por SABMiller y WWF (2009) ilustra la diversidad de problemas que surgen en función del lugar de producción. El informe examina la huella hídrica asociada a la producción de cerveza en dos lugares geográficos, Sudáfrica y la República Checa, y destaca la importancia de tener en cuenta y comprender el contexto a la hora de interpretar dicha información cuantitativa.

Los retos no significan que la huella hídrica no pueda o deba utilizarse. Unilever, por ejemplo, ha aplicado la huella hídrica para analizar su uso del agua durante varios años, y la empresa ha utilizado el método para desarrollar sus productos de manera que requieran menos agua. Del mismo modo, Raisio, una empresa alimentaria internacional con sede en Finlandia, utiliza la huella hídrica para evaluar las cantidades de agua que requieren sus productos. Raisio también ha añadido una etiqueta de huella hídrica a sus copos de avena, y es una de las primeras empresas del mundo en hacerlo. Desde el punto de vista de la organización, seguir una metodología estandarizada de este tipo de forma consistente puede ofrecer una herramienta útil para evaluar y desarrollar el uso directo e indirecto del agua de los productos y servicios.

10.4.2 Informes sobre el agua

El segundo tipo de prácticas de contabilidad del agua que analizamos aquí son las relacionadas específicamente con la información sobre el agua. Al igual que en muchas otras áreas de la sostenibilidad, las empresas incluyen cada vez más información sobre el agua en sus informes de sostenibilidad. Al mismo tiempo, las prácticas están todavía poco desarrolladas. El desarrollo de las orientaciones incluidas en los marcos de información sobre sostenibilidad más destacados ha contribuido, sin duda, a mejorar las prácticas de información sobre el agua.

10.4.2.1 Marcos para la elaboración de informes corporativos sobre el agua

En términos de divulgación, el estándar 303 de la GRI sobre agua y efluentes es una base relativamente bien desarrollada para la presentación de informes. La GRI publicó una versión revisada de su norma sobre el agua en 2018. La norma hace hincapié en que las organizaciones deben comprender la naturaleza específica del agua, derivada de que es un recurso compartido, así como la relevancia del contexto local para muchos impactos relacionados con el agua. La GRI también anima a las organizaciones a dar prioridad a las zonas con estrés hídrico en sus acciones, así como a centrarse en la colaboración con otros usuarios del agua para aspirar a una gestión sostenible del agua.

Enfoque en la práctica: Estándar GRI 303 Agua y Efluentes

La GRI subraya que los indicadores cuantitativos no son suficientes para los grupos de interés, que buscan entender cómo una organización gestiona los impactos relacionados con el agua y desarrolla sus prácticas de gestión del agua. Por lo tanto, en el ámbito del agua y los efluentes, la guía del GRI incluye dos informaciones específicas sobre el enfoque de gestión. Éstas complementan la información más general sobre el enfoque de gestión que exige el Estándar 103 de GRI.

Información sobre el enfoque de gestión:

- Divulgación 303-1 Interacciones con el agua como recurso compartido
- Divulgación 303-2 Gestión de los impactos relacionados con los vertidos de agua

Divulgación de temas específicos:

- Divulgación 303-3 Extracción de agua
- Divulgación 303-4 Vertido de agua
- Divulgación 303-5 Consumo de agua

La GRI señala que la extracción de agua, el consumo de agua y los vertidos de agua están estrechamente relacionados. Por lo tanto, se espera que una organización informe sobre todos ellos si ha identificado el agua como un tema material. Vale la pena señalar aquí que la GRI hace hincapié en que informar únicamente sobre las cantidades totales utilizadas y vertidas en todas las actividades y emplazamientos de una organización no es suficiente en el caso del agua, debido a la gran relevancia del contexto local, así como a la naturaleza específica del contexto de los impactos y dependencias relacionados con el agua. En cambio, aunque las directrices de divulgación de la GRI también incluyen elementos sobre la extracción y el consumo total de agua, se anima encarecidamente a las organizaciones a desglosar las cifras a un nivel más detallado, así como a proporcionar más descripciones narrativas sobre los diferentes tipos de aspectos. Esta información puede ser útil para que los lectores de los informes se formen una idea más completa de la relación de la organización con el agua.

Otro marco de divulgación posiblemente influyente procede del CDP, que realiza anualmente grandes encuestas dirigidas a miles de grandes empresas. Además del clima y el carbono, el agua es una de las áreas de interés de CDP, y los informes CDP sobre el agua que se publican anualmente ofrecen una buena imagen de las prácticas empresariales actuales en relación con el agua. Se espera que las empresas respondan a una amplia gama de preguntas, que incluyen tanto cifras específicas como políticas organizativas, la gestión de los riesgos, así como la

gestión de los problemas del agua en la cadena de suministro. Dado que el CDP encuesta a las empresas cada año, las preguntas también podrían influir en las prácticas corporativas.

La cuestión del agua también podría recogerse en el marco de información de <IR> bajo el concepto de capital natural. Aunque, al igual que la GRI, esto dependería de que una organización determinara que el concepto de agua era una cuestión material para ella y que, de hecho, estaba relacionada con la creación de valor para la organización.

10.4.3 Resumen de las prácticas de contabilidad del agua

Aunque existen diferentes herramientas, marcos y métodos en lo que respecta a la contabilidad y la presentación de informes sobre el agua, sigue siendo razonable afirmar que la calidad de los sistemas de información de las organizaciones sobre el agua y las prácticas de presentación de informes sobre el agua podrían ser mejores. Aquí, ser mejor puede referirse a varias cosas, como si la contabilidad del agua ayuda a la toma de decisiones de la organización, proporciona beneficios económicos tangibles para la organización, ayuda a disminuir las posibles consecuencias negativas del uso del agua para el medio ambiente, o comunica los problemas del agua y la rendición de cuentas sobre el agua de forma más amplia. Además, al considerar la rendición de cuentas hay una serie de cuestiones que no se abordan aquí. ¿Se tiene suficientemente en cuenta la rendición de cuentas sobre el agua y las cuestiones relacionadas con el agua en las prácticas mencionadas? Por ejemplo, la comparabilidad, un principio contable clave. Dada la gran variabilidad de las prácticas de contabilidad del agua, el potencial de comparación es a veces limitado desde la perspectiva tanto de los gestores como de los grupos de interés. A continuación, analizamos algunos de los límites, o cuestiones no abordadas, en lo que respecta a la contabilidad del agua y la rendición de cuentas.

Enfoque en la práctica: La gestión del agua de Coca Cola

Coca Cola lleva tiempo destacando su compromiso con la gestión del agua. La empresa mundial, cuyos productos están disponibles prácticamente en todo el planeta, destaca que el agua es el ingrediente clave de sus bebidas, por lo que es evidente que la organización también depende de tener acceso a suministros de agua seguros. El agua también es relevante desde el punto de vista financiero, ya que cualquier cambio de precio, aunque sea mínimo, tendrá un impacto en la empresa.

También hay un telón de fondo de las prácticas actuales de la empresa que crea un contexto importante para la forma en que la empresa aborda el agua y la cuestión del uso del agua. A principios de la década de 2000, Coca Cola recibió numerosas críticas por el uso masivo de agua en sus fábricas situadas en zonas con problemas de agua, como Kerala (India). La publicidad negativa que recibió la empresa en ese momento, junto con la creciente concienciación sobre la sostenibilidad en el ámbito empresarial, hizo que la empresa asumiera compromisos medioambientales.

En 2020, Coca Cola identifica en sus informes medioambientales la naturaleza compartida del agua y la responsabilidad de la empresa de proteger los recursos hídricos. También se ha comprometido a devolver cada gota de agua que utiliza, lo que pretende conseguir mediante la mejora constante de la eficiencia hídrica, la reposición de las fuentes de agua,

la mitigación de los riesgos hídricos y el reciclaje de las aguas residuales tratadas. La empresa también ha colaborado con las ONG en el desarrollo de formas de evaluar su consumo de agua, así como en la búsqueda de formas de mejorar la gestión sostenible del agua en su producción.

Aunque se reconoce que la empresa ha avanzado en sus compromisos medioambientales, sigue recibiendo críticas sobre las afirmaciones que hace. Por ejemplo, se ha afirmado que los métodos que utiliza Coca Cola para contabilizar su uso del agua son selectivos, y se ha acusado a sus informes de centrarse en reforzar los elementos positivos, mientras que presta menos atención a algunos aspectos negativos.

Te animamos a que eches un vistazo a la contabilidad y los informes sobre el agua de Coca Cola. Hay varios aspectos que le ayudarán a entender la contabilidad del agua y la rendición de cuentas relacionada con el agua y su uso. Sin embargo, como siempre, te animamos a que reflexiones de forma crítica sobre sus informes y prácticas, considerando lo que hacen bien y también lo que podrían mejorar.

10.5 Contabilidad y rendición de cuentas del agua: Algunas cuestiones de cara al futuro

Como ocurre con todas las cuestiones de sostenibilidad, también en este ámbito es necesario reflexionar constantemente y desarrollar nuestras prácticas. A continuación, abordamos varios temas de discusión y debate para reflexionar sobre el potencial, así como los límites, de las prácticas actuales de contabilidad y rendición de cuentas del agua.

10.5.1 Cuestiones generales relativas a la contabilidad del agua en las organizaciones

Desde el punto de vista de la organización, el desarrollo de un sistema sólido de contabilidad del agua es importante tanto por razones de sostenibilidad como financieras. La extracción, el consumo y los vertidos de agua pueden tener impactos sustanciales a corto y largo plazo en las comunidades y los ecosistemas circundantes, lo que significa que la dirección debe ser consciente de ellos para participar en la gestión sostenible del agua en un contexto determinado. Como ya se ha dicho, las organizaciones suelen depender de un suministro de agua fiable, lo que implica que en las zonas de mayor estrés hídrico la dirección necesita disponer de información de alta calidad para garantizar que la toma de decisiones tenga en cuenta el agua y los riesgos hídricos de forma adecuada. Lo mismo ocurre desde el punto de vista financiero. La creciente escasez de agua está haciendo subir los precios en muchos contextos, lo que puede tener importantes implicaciones financieras para una organización. También es importante tener en cuenta los riesgos, sobre todo si una organización opera en una zona de mayor estrés hídrico. Los límites en la disponibilidad de agua, ya sea por cuestiones de cantidad o de calidad, pueden tener consecuencias financieras importantes si, por ejemplo, hay que limitar las operaciones o incluso cerrarlas temporalmente.

Sin embargo, a la hora de considerar cómo debe llevarse a cabo la contabilidad del agua, debemos reflexionar sobre las consideraciones que hemos destacado anteriormente. Para

empezar, la importancia del contexto local implica que las cifras a nivel agregado simplemente no tienen tanto sentido con el agua como lo tendrían, por ejemplo, con el uso del carbono o la energía. Las cantidades totales de uso y vertido de agua pueden proporcionar potencialmente cierta información sobre las tendencias y la eficiencia de la producción, por ejemplo si se analizan en relación con el alcance y el volumen global de las operaciones. Una vez más, un aspecto importante es la naturaleza específica del agua. Como ya hemos comentado, en términos de uso del agua esto significa que consumir una determinada cantidad de agua en un lugar rico en agua no debe considerarse igual que utilizar la misma cantidad de agua en un lugar con escasez de agua. Por ejemplo, el uso del agua en Suecia, donde el agua es abundante y, en general, de gran calidad, no puede compararse directamente con el uso del agua en Israel, que suele ser un lugar con escasez de agua.

Además, también hay que tener en cuenta el origen del agua. El agua puede extraerse de depósitos de agua subterránea, o puede tomarse de un lago o río cercano, por ejemplo. Ninguna de las dos es, por definición, mejor que la otra, pero para una organización es importante saber de dónde procede el agua que utiliza, si existen riesgos potenciales a corto o largo plazo asociados al suministro y cómo afectan las actividades de la organización a este suministro. El momento en que se extrae el agua también es relevante: no es lo mismo extraer agua de un río cercano en la estación de las lluvias que de la misma cantidad en la estación seca. Esto nos lleva a relacionar el agua con el hecho de ser un recurso compartido, cuyo uso por parte de alguien puede tener implicaciones en otros que dependen del mismo recurso. Debemos considerar si estas cosas están integradas en el sistema de contabilidad y, si no es así, hasta qué punto ese sistema es eficaz para proporcionar la información necesaria para comprender, por ejemplo, los impactos y las dependencias de la organización.

Como también hemos destacado, las organizaciones son a menudo grandes usuarios de agua y, como tales, sus acciones pueden repercutir en la capacidad de las comunidades y de otras organizaciones para utilizar el agua. Al desarrollar la contabilidad del agua, una organización se beneficiaría de ir más allá de las meras cifras y de tener en cuenta dichas implicaciones, ya que esto puede ayudar a fomentar las relaciones con los grupos de interés, a evitar conflictos y a desarrollar la acción colaborativa necesaria para la gestión sostenible del agua en una zona. Una organización puede beneficiarse de la colaboración con diversas ONG o consultorías, ya que es más probable que estos grupos tengan los conocimientos necesarios para evaluar la relevancia del uso del agua y los vertidos en un contexto concreto.

Aunque la lista anterior puede parecer larga y nos da una idea de lo compleja que es la contabilidad del agua, no debe interpretarse como que la contabilidad del agua con fines de gestión es excesivamente compleja o directamente imposible. Por el contrario, implica que el compromiso con la contabilidad del agua puede ser muy importante para una organización, pero también que la preparación de dichas cuentas requiere conocimientos y experiencia. Para que resulte útil, la contabilidad del agua debe centrarse a menudo en entornos contextualizados, y cualquier cifra que se derive de ella debe interpretarse desde esta perspectiva. Como hemos visto a lo largo de este libro, esto no es exclusivo del agua, pero no deja de ser un contraste con muchos de los principios generales aplicados en la contabilidad financiera convencional, por ejemplo.

10.5.2 Contabilidad volumétrica del agua

Veamos con más detalle la cuestión de la medición en la contabilidad del agua. En términos generales, en la mayoría de los contextos es relativamente sencillo examinar las existencias y los flujos de un elemento físico como el agua. Por tanto, este suele ser el nivel en el que se lleva a cabo la contabilidad del agua en la organización: cuánta agua se utiliza, cuánta de ella se incorpora a los productos y cuánta agua sale después de los procesos. Los gestores también pueden tener acceso a otras medidas, como la calidad del agua, sobre todo si existe una normativa que obligue a la organización a controlar regularmente estos aspectos.

Sin embargo, en el caso del agua, estas cifras no nos llevan muy lejos. Desde el punto de vista de la organización, es importante entender lo que significa esta información. ¿Son los volúmenes significativos, potencialmente hasta el punto de poner en peligro el suministro sostenible de agua en el lugar? ¿Son la calidad y la cantidad de los vertidos de agua en una instalación tales que provocan posibles riesgos sociales y medioambientales para el ecosistema o la comunidad local? ¿Y si formulamos las mismas preguntas en relación con la cadena de suministro de la organización? O adoptando un enfoque diferente, ¿qué grado de eficiencia hídrica tienen los procesos y productos? O, ¿cómo se comporta la organización en comparación con otras organizaciones similares?

Para responder a estas preguntas, tanto los gestores como el sistema de contabilidad del agua deben ir más allá de la información volumétrica. Tener acceso a información absoluta y relativa ayudaría a los gestores a evaluar la eficiencia, a identificar las tendencias a lo largo del tiempo y a realizar comparaciones con otras organizaciones o puntos de referencia relevantes. Esta información también ayudaría a otros a evaluar las responsabilidades y el rendimiento de una organización en relación con el agua.

10.5.3 La contabilidad y la tarificación del agua

En los debates sobre la contabilidad del agua y la rendición de cuentas, la atención suele centrarse en la extracción de agua, los vertidos de agua y el consumo de agua, como es el caso de la GRI, por ejemplo. Sin embargo, hay una cuestión distinta, aunque muy relevante, que también requiere atención: la privatización y la tarificación del agua. En este caso, la atención se centra más en el gobierno del suministro de agua, así como en las estructuras institucionales creadas en torno a la producción de agua y los servicios relacionados. Se trata de un ámbito en el que las prácticas de contabilidad financiera más tradicionales pueden tener implicaciones sustanciales en las consideraciones de sostenibilidad. Además, las interconexiones de las cuestiones de sostenibilidad implican que debemos mirar más allá del ODS 6 Agua limpia y saneamiento, y considerar también las implicaciones que la gobernanza del agua y las prácticas contables asociadas tienen, por ejemplo, en el ODS 1 No a la pobreza, el ODS 3 Buena salud y bienestar, y el ODS 10 Reducción de las desigualdades.

El agua ha sido tradicionalmente un bien y un servicio público, pero las organizaciones privadas han mostrado en numerosos lugares un interés sustancial en la gestión de la producción de agua o de las instalaciones de tratamiento de aguas residuales. Una motivación importante en este sentido es el hecho de que el servicio de agua suele ser un monopolio

natural en un contexto determinado. A menudo sólo hay una red de agua y, por tanto, no hay competencia ni servicios alternativos disponibles para los clientes. Aunque las organizaciones privadas suelen subrayar que su participación garantizaría la existencia de recursos suficientes para mantener y ampliar la infraestructura del agua, es evidente que existen críticas. Las críticas a la privatización del agua suelen girar en torno a cuestiones como si las organizaciones privadas tienen suficiente interés en invertir en infraestructuras para garantizar un suministro abundante y/o sostenible, si utilizarían la posición de monopolio natural para realizar aumentos de precios sustanciales que podrían hacer que el agua fuera inasequible para algunos, y si los servicios de agua, tras la privatización, estarían igualmente disponibles y serían accesibles para todos los ciudadanos y grupos sociales. En esencia, las preocupaciones se refieren a la capacidad de controlar y gestionar el recurso desde una perspectiva de beneficio/negocio, en lugar de que el agua sea reconocida como una necesidad esencial a la que todos deberían tener derecho. La cuestión general y fundamental que se plantea es si un recurso crítico compartido como el agua debe privatizarse en primer lugar (véase un ejemplo en el apartado de "Perspectivas de la investigación").

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: GESTIÓN SOSTENIBLE DEL AGUA URBANA EN GHANA

¿Cómo se conjuga la sostenibilidad con la eficiencia financiera en el ámbito de la gestión del agua? Matthew Egan y Gloria Agyemang ofrecen una visión de este tema en su estudio sobre la gestión del agua urbana en Ghana entre 2005 y 2017.

Egan y Agyemang señalan cómo en muchos países en desarrollo los gobiernos se han enfrentado en las últimas décadas a una presión sustancial por parte de los principales organismos de financiación supranacionales, el Banco Mundial en particular, en relación con la necesidad de centrarse en la eficiencia financiera en sus políticas públicas. Al mismo tiempo, es evidente que en muchos países en desarrollo faltan instituciones e infraestructuras clave. En su estudio, Egan y Agyemang examinan la gestión del agua en las ciudades de Ghana y analizan los avances y los obstáculos desde la perspectiva del desarrollo sostenible.

La disponibilidad y accesibilidad del suministro de agua sostenible es un reto importante en muchos países en desarrollo. En este trabajo, Egan y Agyemang sostienen que los avances hacia una gestión del agua urbana menos insostenible se lograron gracias a un mayor gobierno democrático, a la rendición de cuentas pública y una mayor participación del público. Los autores sostienen que estos elementos fueron importantes para mejorar el conocimiento y aclarar los objetivos del sector. Al mismo tiempo, el objetivo de la gestión sostenible del agua fue contrarrestado por los fuertes prestamistas supranacionales, que hicieron hincapié en la importancia de la eficiencia financiera del sector.

El suministro de agua seguro y sostenible es esencial tanto para las comunidades humanas como para los ecosistemas. Egan y Agyemang muestran aquí cómo puede ser beneficioso recurrir a un amplio abanico de grupos de interés en el desarrollo de la gestión del agua, en lugar de limitarse a seguir las demandas de los más poderosos con intereses estrechos. Además, el documento también destaca el papel que pueden tener las cifras de contabilidad y los cálculos financieros en las consideraciones sobre el desarrollo sostenible.

Egan, M. and Agyemang, G. (2019). Progress towards Sustainable Urban Water Management in Ghana. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 10(2), 235–259.

En este contexto, y además de los debates más amplios sobre la ética de la tarificación del agua, se puede considerar que la contabilidad desempeña un papel importante. Por ejemplo, durante mucho tiempo se consideró que el agua era un recurso abundante, que se consideraba gratuito o que tenía un precio relativamente bajo. Obviamente, hay variaciones contextuales sustanciales en este caso: en los lugares con escasez de agua es probable que el precio del agua sea mucho más alto que en los lugares con recursos hídricos más ricos. A medida que la demanda de agua aumenta y en muchos lugares supera la oferta disponible, el precio del agua se convierte en un problema importante. La clave aquí es reconocer que la contabilidad del agua tiene implicaciones, por lo que debemos considerar las consecuencias de, por ejemplo, ponerle precio.

10.5.4 ¿Qué utilidad tienen los informes sobre el agua?

Ya hemos hablado de la práctica de informar sobre el agua y de los marcos clave en los que se basa. También hemos hablado de los límites de las medidas volumétricas. Pero hay otros aspectos de la información sobre el agua sobre los que merece la pena reflexionar. Por ejemplo, en la actualidad los informes tienden a centrarse en métricas específicas (normalmente en los resultados anteriores), mientras que los informes sobre objetivos y metas, así como la consecución de objetivos anteriores, son menos frecuentes. Asimismo, los informes tienden a centrarse en la propia organización en lugar de considerar la organización en relación con su contexto hídrico.

Aunque en la práctica es limitado, sería útil tener en cuenta los impactos y las dependencias en los informes, ya que esto ayudaría a varios grupos de interesados a evaluar las actividades de una organización. Por ejemplo, los inversores. Muchas organizaciones dependen en gran medida de tener acceso a fuentes de agua seguras, sostenibles y de precio estable, pero estas dependencias y los riesgos empresariales asociados no suelen discutirse con suficiente profundidad. Como hemos señalado anteriormente, los informes sobre el agua de las organizaciones se han ido desarrollando y dichos informes ya sirven a muchos lectores al proporcionar información útil sobre las políticas y el uso del agua en una organización concreta. Al mismo tiempo, quizá sea conveniente preguntarse si tales informes son suficientes cuando se trata de abordar la cuestión del agua.

Pensemos en un pequeño río, o en una cuenca hidrográfica en algún lugar. Los informes de las organizaciones pueden describir cómo las actividades de cada una de ellas repercuten en dicha cuenca, así como el modo en que esas organizaciones dependen del agua. Al ser específicos de una organización y centrarse en lo que ocurre dentro de los límites de entidades individuales, es poco probable que estos informes organizativos sean informativos a la hora de pensar en la cuenca fluvial o subterránea local en general. Este nivel de enfoque es necesario si nos preocupamos por la gestión sostenible del agua en un contexto específico, ya que no es el rendimiento organizativo individual el que señala la sostenibilidad del

suministro de agua, sino una consideración del propio suministro de agua. A continuación, se analiza este aspecto con más detalle.

10.5.5 Niveles y oportunidad de los informes sobre el agua

Teniendo en cuenta lo anterior, merece la pena considerar si se necesitan múltiples niveles de información sobre el agua para comprender la cuestión del agua en un contexto determinado. Es decir, además de la contabilidad del agua a nivel de la organización, ¿necesitamos también otras cuentas del agua para entender los problemas del agua y para ayudar a las organizaciones a abordar los problemas relacionados con el agua?

Dey y Russell (2014) destacan esta cuestión en un capítulo de libro al preguntarse "¿Quién habla en nombre del río?". Dado el papel fundamental que tiene el agua para los seres humanos, y también lo dependientes que suelen ser las comunidades de una única fuente de agua dulce, como un río o un acuífero, es probable que, a medida que aumenten los problemas del agua, se necesiten cuentas de los suministros de agua o de las zonas de captación. Es decir, en lugar de tener una organización como entidad informante, dicho informe sobre el agua se centraría en un tipo diferente de entidad y se basaría en información de varias fuentes. Una cuenta o informe de este tipo podría utilizarse para discutir el estado de esta fuente de agua, pero también para discutir los impactos potenciales que este río o acuífero tiene sobre las comunidades humanas y los ecosistemas, así como para considerar la dependencia de la salud de este sistema ecológico de acciones particulares, como las de las comunidades humanas, las organizaciones y los patrones climáticos más amplios. Este tipo de enfoque podría ayudar a hacer más visible el valor intangible y tangible de los sistemas hídricos locales y regionales.

Además, Russell y Lewis (2014) destacan que sería beneficioso investigar y abordar diferentes tipos de tecnologías y herramientas de contabilidad a diferentes escalas, en lugar de tratar de llegar a algún tipo de enfoque uniforme que se aplique, por ejemplo, a nivel organizativo. Las cuestiones relativas a la entidad contable y los límites son muy relevantes en el caso del agua. Merece la pena preguntarse hasta qué punto tiene sentido producir cifras agregadas de las extracciones y el consumo de agua de una organización multinacional con operaciones en un centenar de países y lugares o sin una comprensión (una cuenta) del contexto del agua.

Como hemos demostrado, en la contabilidad del agua es importante tener en cuenta las interacciones e interconexiones de los distintos grupos de la sociedad. En este caso, la naturaleza compartida del agua se interconecta con el ciclo hidrológico del agua dentro de las cuencas de captación y los depósitos de agua subterránea. En la mayoría de los casos, las cuencas hidrográficas se extienden a través de las fronteras nacionales y organizativas. Esto implica que el gobierno sostenible del agua requiere colaboración, transparencia y creación de confianza. Los sectores público y privado están entrelazados, ya que las acciones de un grupo pueden tener consecuencias directas para el otro, en particular en las regiones con estrés hídrico. Cuando el agua escasea y es de difícil acceso, suelen ser los que tienen más recursos los que pueden seguir accediendo a los suministros, ya sea perforando sus pozos a mayor profundidad o pagando una prima para garantizar un flujo de agua constante, mientras

que los individuos y las comunidades en posiciones más débiles acaban luchando por arreglárselas con menores cantidades de agua de menor calidad. Dado que el acceso al agua potable y al saneamiento se considera un derecho humano, es esencial que las organizaciones rindan cuentas de su uso de este recurso compartido. Por ello, es necesario desarrollar enfoques de información más dinámicos, en tiempo real y contextualizados, basados en métricas de contabilidad del agua adecuadas. En este sector, la presentación de información agregada sobre una base anual podría ser menos relevante que el suministro de datos instantáneos, a corto plazo y localizados, que muestren cómo una organización está teniendo en cuenta las circunstancias locales y temporales.

10.6 Conclusión

Hemos ofrecido una visión general de la contabilidad y la rendición de cuentas del agua. Dado que el acceso a fuentes de agua seguras y sostenibles es cada vez más limitado en todo el mundo, se ha hecho más urgente la necesidad de encontrar y establecer diferentes tipos de prácticas de contabilidad y rendición de cuentas del agua. Estas prácticas son relevantes para las organizaciones, ya que los gestores necesitan información oportuna, de alta calidad y relevante para el contexto para apoyar su toma de decisiones. Estas prácticas son igualmente importantes para los grupos de interés, que quieren que las organizaciones rindan cuentas de sus prácticas de gestión del agua. La naturaleza compartida del agua amplía este aspecto: en un contexto específico, la mayoría de las personas y organizaciones de todos los sectores dependen de las mismas fuentes de agua.

Las prácticas de contabilidad del agua se están desarrollando rápidamente. Aunque es probable que se desarrollen algunos marcos y prácticas comunes en un futuro próximo, la naturaleza específica del contexto del agua hace probable que las prácticas contables sigan siendo variadas. Esto subraya la necesidad de que cualquiera que produzca y utilice cifras de contabilidad del agua vaya más allá de la información volumétrica de las existencias y los flujos. Además, tanto los gestores como los grupos de interés deben desarrollar su capacidad para interpretar de forma crítica lo que significa realmente la información contable disponible sobre el agua. Este conocimiento es esencial para tratar de abordar los diversos retos relacionados con el agua a los que se enfrentan las sociedades contemporáneas.

Referencias

- Dey, C. and Russell, S. (2014). Who Speaks for the River? Exploring Biodiversity Reporting using an Arena Approach. In Jones, M. (ed.), *Accounting for Biodiversity*. Routledge.
- Egan, M. and Agyemang, G. (2019). Progress towards Sustainable Urban Water Management in Ghana. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 10(2), 235–259.
- OHCHR, UN Habitat and WHO. (2010). Fact Sheet 35: The Right to Water. www.ohchr.org/Documents/Publications/FactSheet35en.pdf (accessed 19 November 2020).
- Österblom, H., Jouffray, J.-B., Folke, C. and Rockström, J. (2017). Emergence of a Global Science–Business Initiative for Ocean Stewardship. *PNAS*, 114(34), 9038–9043.
- Russell, S. and Lewis, L. (2014). Accounting and Accountability for Fresh Water. In J. Bebbington, J. Unerman and B. O’Dwyer (eds), *Sustainability Accounting and Accountability*. Routledge.

- SABMiller and WWF (2009). Water Footprinting: Identifying and Addressing Water Risks in the Value Chain. wwfeu.awsassets.panda.org/downloads/sab0425_waterfootprinting_text_artwork.pdf (accessed 7 December 2020).
- Tello, E., Hazelton, J. and Cummings, L. (2016). Potential Users' Perceptions of General Purpose Water Accounting Reports. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(1), 80–110.
- UNESCO, UN-Water (2020). *United Nations World Water Development Report 2020: Water and Climate Change*. UNESCO.
- UN (2020). UN Water. www.unwater.org (accessed 2 October 2020).
- WaterAid (2018). *Strengthening the Business Case for Water, Sanitation and Hygiene: How to Measure Value for Your Business*. WaterAid. <https://washmatters.wateraid.org/publications> (accessed 10 December 2020).
- WWF (2020). Water Scarcity. www.worldwildlife.org/threats/water-scarcity (accessed 2 October 2020).

Lecturas y recursos adicionales

- Egan, M. (2014). Making Water Count: Water Accountability Change within an Australian University. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(2), 259–282.
- Hazelton, J. (2013). Accounting as a Human Right: The Case of Water Information. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(2), 267–311.
- Hoekstra, A. Y., Chapagain, A. K., Aldaya, M. M. and Mekonnen, M. M. (2011). *The Water Footprint Assessment Manual*. Earthscan. https://waterfootprint.org/media/downloads/TheWaterFootprintAssessmentManual_2.pdf (accessed 19 November 2020).
- Russell, S. (2021). Water. In J. Bebbington., C. Larrinaga., B. O'Dwyer and I. Thomson (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- Schneider, T. and Andraus, M. (2018). A Dam Tale: Using Institutional Logics in a Case Study on Water Rights in the Canadian Coastal Mountains. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9(5), 685–712.

Capítulo 11. Contabilidad de la biodiversidad

La biodiversidad, en su forma más simple, se refiere a la variedad de todos los seres vivos. Es esencial para el bienestar del planeta y, por tanto, para el bienestar de las personas y sus organizaciones. La biodiversidad también está en grave peligro y la pérdida de biodiversidad se reconoce como un problema de sostenibilidad de importancia crítica. Esto ha dado lugar a una mayor concienciación sobre la necesidad de contabilizar la biodiversidad, así como a una mayor consideración de las responsabilidades y relaciones de rendición de cuentas en relación con la biodiversidad. Sin embargo, cómo podría ser esta contabilidad, qué forma podría adoptar, quién debería rendir cuentas, con qué fines y a quién, son sólo algunas de las cuestiones que hay que tener en cuenta a la hora de desarrollar una contabilidad que ayude a abordar la pérdida de biodiversidad.

En este capítulo analizamos la biodiversidad y el concepto conexo de servicios ecosistémicos en relación con la contabilidad y la rendición de cuentas. En primer lugar, describimos qué es la biodiversidad y analizamos por qué la biodiversidad y la pérdida de biodiversidad están recibiendo una atención creciente en diversas esferas de la sociedad: individuos, organizaciones y gobiernos. En segundo lugar, trazamos un mapa de los principales organismos y marcos internacionales relacionados con la biodiversidad y su protección a nivel internacional. Se describen las principales directrices e iniciativas sobre cómo las organizaciones pueden evaluar y valorar la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas. En tercer lugar, analizamos la práctica actual de la contabilidad de la biodiversidad desde el punto de vista de la presentación de informes, el registro y la medición, antes de considerar algunas cuestiones clave que deberíamos abordar en relación con la contabilidad y la rendición de cuentas de la biodiversidad en el futuro. En concreto, en la última parte del capítulo destacamos la necesidad de adoptar una visión crítica de las prácticas relacionadas con la contabilidad de la biodiversidad y de emprender una reflexión crítica sobre sus implicaciones y consecuencias en cualquier intento de avanzar hacia un estado más sostenible.

Al final de este capítulo usted debería:

- Comprender la biodiversidad, la pérdida de biodiversidad y el concepto relacionado de servicios de los ecosistemas.
- Ser consciente de por qué la pérdida de biodiversidad es una cuestión clave de importancia crítica.
- Comprender por qué la biodiversidad y la pérdida de biodiversidad son importantes para las organizaciones y la contabilidad.
- Ser consciente de las iniciativas a nivel mundial, nacional y organizativo relacionadas con la biodiversidad.
- Tener una conciencia crítica de la práctica contable actual en relación con la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas.
- Haber considerado el potencial y los límites de la comprensión y las prácticas actuales en relación con la contabilidad de la biodiversidad.

11.1 La pérdida de biodiversidad como problema clave de sostenibilidad

La biodiversidad, abreviatura de diversidad biológica, se refiere al grado de variación de la vida o, simplemente, a la variedad de todos los seres vivos que habitan la Tierra. Aunque a menudo se representa con imágenes de especies concretas (sobre todo las de atractivo popular en peligro de extinción, como el panda o el oso polar) es importante reconocer que la biodiversidad se refiere a algo más que a los animales. El Convenio sobre la Diversidad Biológica, un acuerdo internacional clave sobre la biodiversidad, define la diversidad biológica en su artículo 2 como "la variabilidad de organismos vivos de cualquier fuente, incluidos, entre otras cosas, los ecosistemas terrestres y marinos y otros complejos ecológicos de los que forman parte; comprende la diversidad dentro de cada especie, entre las especies y de los ecosistemas" (ONU, 1992, p. 3). Por lo tanto, con la biodiversidad nos referimos a varios niveles (véase el cuadro 11.1).

En cuanto a la biodiversidad, lo importante no es sólo el número de una especie concreta o el número de especies de un ecosistema, sino las interacciones entre ellas. En general, se entiende que cuanto mayor sea la biodiversidad de un ecosistema, más estable y resistente será. También podemos referirnos a los diferentes niveles de pérdida de biodiversidad y sus implicaciones. Por ejemplo, si una población que vive en una zona desaparece, decimos que se ha extinguido localmente. Cuando todas las poblaciones de una especie desaparecen, la especie se extingue. La extinción es irreversible. Y ésta es sólo una de las razones por las que la biodiversidad es importante y por las que la pérdida de diversidad biológica es motivo de grave preocupación.

TABLA 11.1 Niveles de biodiversidad y su relevancia

Nivel	Definición	¿Por qué es importante?
Diversidad de especies	La variedad de diferentes especies	Cada especie interactúa con las demás y desempeña un papel. Aunque el contexto es importante, tener más diversidad en un ecosistema suele significar que es más estable y resistente.
Diversidad genética	La variedad de genes dentro y entre las especies	El tamaño de cualquier población fluctúa de forma natural; sin embargo, cuanto mayor sea la población, mayor será su capacidad para recuperarse de los impactos negativos de cosas como sequías, inundaciones, tormentas o incendios. Si la población de una zona es demasiado pequeña, puede producirse endogamia, lo que debilita a la población por la pérdida de diversidad genética y el aumento potencial de defectos congénitos y enfermedades genéticas.
Diversidad ecosistémica	Los diferentes hábitats que existen y sus componentes	Permite mantener la variedad de la biodiversidad. Los diferentes tipos de ecosistemas a nivel mundial incluyen, por ejemplo, los bosques y los desiertos. También

	vivos (bióticos) y no vivos (abióticos)	puede haber diferentes ecosistemas a nivel regional, por ejemplo, los humedales dentro de las zonas urbanas.
--	-----------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------

11.1.1 La pérdida de biodiversidad y la sexta extinción masiva

Al igual que las fluctuaciones del tamaño de la población, la extinción forma parte del ciclo natural de la vida. Dentro de este ciclo de la vida se desarrollan nuevas especies (aunque muy lentamente) y el ritmo de desarrollo de nuevas especies suele ser igual o superior a lo que se denomina el ritmo de fondo de la extinción. Por tanto, la biodiversidad suele aumentar con el tiempo y la actual se ha desarrollado a lo largo de millones de años. Sin embargo, al igual que en otras cinco épocas de la historia, actualmente nos encontramos en un periodo de extinción masiva. La más conocida de las cinco extinciones masivas anteriores tuvo lugar en el período Cretácico, cuando se extinguieron los dinosaurios y alrededor del 80% de todas las demás especies (Robertson, 2017). Nuestro período actual se conoce comúnmente como la "sexta extinción masiva".

Este periodo de la sexta extinción masiva no solo se considera que está bien encaminado, sino que además está progresando a un ritmo rápido. Los científicos estiman que las tasas de extinción han alcanzado cientos, si no miles, de veces la tasa de extinción de fondo (Ceballos et al., 2015), que se refiere a la "tasa normal" causada por la evolución y el llamado ciclo natural de la vida. ¡Esto significa que las especies se están extinguiendo actualmente a un ritmo que no se había visto en 65 millones de años! (Robertson, 2017). El Índice Global del Planeta Vivo, un índice clave gestionado por WWF que monitorea la biodiversidad, muestra "una disminución media del 68% en el tamaño de las poblaciones de mamíferos, aves, anfibios, reptiles y peces entre 1970 y 2016" (WWF, 2020, p. 6). Esta disminución es particularmente evidente en las subregiones tropicales de las Américas, donde se observa una disminución del 94%, la mayor de todas las regiones (WWF, 2020).

Hay una diferencia importante entre los periodos de extinción señalados anteriormente y el que estamos viviendo actualmente que es relevante para nuestro debate sobre las organizaciones, la contabilidad y la responsabilidad: el impacto de los seres humanos y la actividad humana. La sexta extinción masiva en curso está estrechamente vinculada a la expansión de las sociedades humanas y al crecimiento de la actividad económica. Los principales impulsores de la pérdida de biodiversidad pueden recordarse con el acrónimo HIPPO acuñado por los biólogos de la conservación. HIPPO se refiere a la destrucción del hábitat (H), las especies invasoras (I), la contaminación (P), la población (P) y la sobreexplotación (O). Todos estos factores están relacionados de una u otra manera con los seres humanos y la actividad humana. Una vez más, el efecto de los seres humanos y de la actividad humana sobre la Tierra y sobre su biodiversidad se reconoce por referencia al Antropoceno. En resumen, los impactos de los seres humanos y, como se analiza a continuación, de sus organizaciones, sobre la biodiversidad son multifacéticos y afectan a todas las regiones del planeta.

11.1.2 Los servicios de los ecosistemas

Junto a la creciente concienciación sobre los crecientes índices de pérdida de biodiversidad, cada vez se tiene más en cuenta la importancia de la biodiversidad para la vida humana. En estas consideraciones, la atención suele centrarse en los servicios de los ecosistemas, que son los diversos servicios derivados de la biodiversidad subyacente de los que dependen los seres humanos. Los servicios de los ecosistemas suelen considerarse en relación con cuatro áreas, conocidas como flujos de servicios. Los identificamos en la Tabla 11.2.

TABLA 11.2 Servicios de los ecosistemas

Tipo	Ejemplo de servicios prestados
Servicios de aprovisionamiento	Alimentos, agua dulce, recursos genéticos
Servicios culturales	Estética, inspiración, educación, espiritualidad, religión
Servicios de apoyo	Formación del suelo, ciclo de nutrientes
Servicios de regulación	Regulación del clima, regulación de enfermedades, purificación del agua, polinización

En los debates sobre la pérdida de biodiversidad y los servicios de los ecosistemas es importante reconocer las estrechas interconexiones tanto dentro de los ecosistemas naturales como entre las sociedades humanas y el entorno natural. Considerando los ecosistemas en general, aunque la ciencia sigue avanzando rápidamente en la acumulación de conocimientos, todavía hay muchas cosas sobre la biodiversidad y los ecosistemas que desconocemos. Por ejemplo, seguimos sin saber hasta qué punto algunos ecosistemas son vulnerables a la pérdida de determinadas especies clave o a los cambios en los patrones meteorológicos debidos al cambio climático. No sabemos con certeza cuáles son los puntos de inflexión específicos que pueden conducir a un rápido declive de la biodiversidad o de determinados servicios de los ecosistemas en una zona determinada o de forma más amplia, pero sabemos que existen y que se acercan rápidamente. Este último punto es significativo cuando se considera la dependencia de las sociedades humanas del entorno natural y de los servicios ecosistémicos que proporciona. Por muy urbanizados que estemos, al final todas las comunidades humanas dependen plenamente de unos servicios ecosistémicos saludables.

11.1.3 Por qué es importante la biodiversidad

Al hablar de la biodiversidad, es importante reconocer que el valor de la naturaleza puede enfocarse de diferentes maneras. Para algunas personas, determinados paisajes, especies específicas o la naturaleza en su conjunto pueden parecer casi sacrosantos y deben ser discutidos y tratados en consecuencia. Para otros, las mismas cosas también pueden parecer muy valiosas, pero más desde la perspectiva de cómo podrían utilizarse para crear algo que los humanos puedan utilizar. Reconocer la diferencia de estas perspectivas es beneficioso a la hora de debatir por qué es importante la biodiversidad. Para simplificar, podemos esbozar dos perspectivas diferentes.

En primer lugar, la pérdida de biodiversidad puede considerarse desde un punto de vista antropocéntrico. En este caso, la biodiversidad se considera desde una perspectiva centrada

en el ser humano (preservacionista), y el valor de la biodiversidad y de los servicios ecosistémicos relacionados se considera principalmente a partir de cómo beneficia a las sociedades humanas. En segundo lugar, la biodiversidad puede considerarse desde una perspectiva moral o ecocéntrica (conservacionista). Aquí, la naturaleza tiene un valor intrínseco. Esto significa que se considera que la biodiversidad o los ecosistemas tienen valor por derecho propio, independientemente de los seres humanos. Tomemos un ejemplo: un bosque. Desde una perspectiva centrada en el ser humano, este bosque podría considerarse valioso debido a su uso para fines madereros y recreativos. Sin embargo, desde una perspectiva ecocéntrica, el mismo bosque tiene valor, pero no porque pueda ser utilizado por los humanos, sino porque se valora por lo que es. Estos dos puntos de vista pueden denominarse antropocéntrico - la naturaleza tiene valor para los seres humanos - y no antropocéntrico - la naturaleza tiene valor en sí misma. Entender la diferencia entre estos dos puntos de vista puede ser útil en muchas situaciones, como cuando los miembros de una organización tratan de involucrar a sus grupos de interés en una conversación sobre cómo debe tenerse en cuenta una zona concreta, por ejemplo un pantano situado junto a una fábrica, a la hora de planificar una ampliación de las instalaciones.

Teniendo en cuenta el debate anterior y la creciente comprensión de la biodiversidad y su pérdida entre la sociedad civil, incluido el papel de los seres humanos en esa pérdida, quizá no sea sorprendente que la biodiversidad se haya convertido en un tiempo relativamente corto en una cuestión clave de sostenibilidad. Pero, ¿qué tiene que ver esto con la contabilidad?

11.2 ¿Qué tiene que ver la biodiversidad con las organizaciones y la contabilidad?

11.2.1 Impactos y dependencias

La biodiversidad, la pérdida de biodiversidad y la salud de los ecosistemas son cuestiones gubernamentales, ya que los gobiernos regionales, nacionales y locales tienen la capacidad de influir en la biodiversidad a través de la regulación, por ejemplo. Sin embargo, una amplia gama de otras organizaciones también tiene responsabilidades y obligaciones cuando se trata de la biodiversidad y la pérdida de biodiversidad. Al igual que ocurre con otras cuestiones de sostenibilidad tratadas en este libro, las organizaciones empresariales, en particular las grandes corporaciones, son un foco de atención especial en cuestiones relacionadas con la biodiversidad. Para comprender con más detalle la relación entre las organizaciones y la biodiversidad, es útil reconocer de nuevo el papel de los impactos y las dependencias.

En primer lugar, las organizaciones, especialmente las grandes empresas, pueden tener un impacto significativo en la biodiversidad y los ecosistemas. Muchas de las prácticas actuales de las organizaciones contribuyen a la pérdida de biodiversidad, ya que sus actividades refuerzan los principales factores de pérdida de biodiversidad, como la destrucción de hábitats, la contaminación y la sobreexplotación. Quizás el impacto más obvio, pero no insignificante, que tienen las organizaciones es su huella física. Las organizaciones ocupan terrenos y afectan a la biodiversidad y a los ecosistemas a través de su presencia física, por ejemplo, la ubicación de sus edificios. Muchas organizaciones también tienen un impacto sobre la tierra a través de diversas opciones, como las decisiones relacionadas con la cadena

de suministro. Un productor o minorista de alimentos, por ejemplo, podría tener diferentes impactos sobre la tierra en función de cómo decida abastecerse, por ejemplo, los productores con operaciones en zonas de gran biodiversidad.

Estos efectos potencialmente importantes han llevado a los gobiernos y a la opinión pública a examinar cada vez más el impacto de las organizaciones sobre la biodiversidad. Cada vez hay más llamamientos a la responsabilidad por la biodiversidad y a que las organizaciones aborden los problemas de la misma. Los clientes, por ejemplo, están cada vez más preocupados por el impacto en la biodiversidad de las empresas a las que compran. Un ejemplo destacado es la creciente preocupación de los ciudadanos por los seres sensibles, como los animales de granja, que se refleja en el número cada vez mayor de personas que optan por el vegetarianismo o el veganismo por motivos éticos o que buscan comprender mejor la vida que han llevado los animales antes de convertirse en alimento. Al mismo tiempo, parece mucho más difícil atraer un gran interés sobre la pérdida de polinizadores, como las abejas, un tema importante al que volveremos pronto.

En segundo lugar, las organizaciones dependen de la biodiversidad. Las organizaciones y los ecosistemas están vinculados y, por tanto, al igual que los seres humanos, todas las organizaciones dependen de los servicios de los ecosistemas y de la biodiversidad que los sustenta para su supervivencia. Todas las organizaciones dependen de los servicios críticos de aprovisionamiento (por ejemplo, agua dulce, alimentos) y de los servicios de regulación (por ejemplo, regulación del clima, control de inundaciones, purificación del agua, tratamiento de residuos) que proporcionan. Además de estas dependencias a nivel general, cada organización puede tener algunas dependencias más específicas en relación con especies o servicios ecosistémicos concretos en un contexto determinado. Algunos ejemplos claros en este sentido serían una empresa pesquera, que depende de la salud de las poblaciones de peces en una zona determinada, o una empresa que ofrece visitas a la fauna en una reserva ecológica, y que como tal necesita un ecosistema sano y diverso. Un ejemplo más complejo y de mayor alcance sería la agricultura, que en muchos lugares tiene problemas debido a la escasez de polinizadores y, por tanto, se enfrenta a posibles pérdidas importantes de cosechas cada año (véase Atkins y Atkins, 2016).

La pérdida de polinizadores es un ejemplo de cómo se interrelacionan los impactos y las dependencias de la organización. El monocultivo y la ampliación masiva de los campos agrícolas han reducido considerablemente los hábitats naturales de muchas especies, incluidos los polinizadores. Esto ha provocado la disminución de la población de polinizadores, de los que a menudo dependen estos mismos cultivos y prácticas agrícolas. La pérdida de polinizadores también muestra cómo la pérdida de biodiversidad nos remite a las consideraciones de la cadena de suministro de una organización, ya que los impactos y las dependencias de la biodiversidad a menudo pueden figurar de forma más destacada fuera de los límites legales de una organización. Por ello, además de sus actividades principales, las organizaciones son cada vez más responsables de sus impactos en la biodiversidad a lo largo de la cadena de suministro, y también deben considerar sus posibles dependencias desde una perspectiva más amplia.

11.2.2 Biodiversidad y contabilidad

A lo largo de este libro hemos demostrado que las cuestiones de sostenibilidad afectan a la contabilidad. Esto no es diferente cuando se trata de la biodiversidad y su pérdida. De hecho, para muchos, el primer paso que deben dar las empresas y otras organizaciones (incluidos los gobiernos) es la necesidad de contar con herramientas para evaluar y comprender, y preferiblemente medir con precisión, su impacto y dependencia de la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas.

En general, se considera que los contables y los contadores tienen competencias para recopilar, organizar y comunicar datos, por lo que no es de extrañar que la mayoría de las prácticas de contabilidad de la biodiversidad estén relacionadas con el registro, la valoración y la comunicación de la biodiversidad por parte de diversos tipos de organizaciones. Sin embargo, existen diversas opiniones que compiten entre sí sobre la mejor manera de contabilizar la biodiversidad, y hay muchas cuestiones clave que necesitan ser estudiadas y debatidas, entre ellas, fundamentalmente, si la contabilidad convencional es o no adecuada para contabilizar la biodiversidad en primer lugar². Por lo tanto, es importante reconocer las tensiones creadas por los diferentes puntos de vista antes mencionados, así como reconocer los posibles problemas de contabilidad y rendición de cuentas que rodean a las diferentes respuestas sobre si debemos contabilizar la biodiversidad, cómo podríamos hacerlo y qué tipo de implicaciones tendrían esas cuentas. Además, debemos considerar el papel de las organizaciones (en particular de las empresas) y de los individuos en esa contabilidad.

Antes de profundizar en estas cuestiones a través de un examen de la práctica, describiremos primero las distintas instituciones e iniciativas relacionadas con la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas. Esta visión general nos proporcionará un contexto para debatir las prácticas contables y organizativas, y también nos ofrece un telón de fondo sobre el que podemos reflexionar sobre las cuestiones y tensiones mencionadas anteriormente.

11.3 Instituciones e iniciativas relacionadas con la biodiversidad

Existe un sinnúmero de instituciones e iniciativas a nivel mundial, nacional y organizativo relacionadas con la biodiversidad. Esto no es sorprendente, ya que la pérdida de biodiversidad tiene causas e impactos globales, nacionales y locales. A continuación, describimos algunas de las instituciones e iniciativas más destacadas y/o conocidas y, al igual que en otros capítulos del libro, destacamos las que tienen mayor relevancia en el contexto organizativo y contable.

11.3.1 Iniciativas a nivel internacional

² Por ejemplo, Jones (2010) señala seis impedimentos que impiden que la contabilidad convencional sea adecuada para la contabilidad medioambiental y social, todos ellos relevantes en relación con la contabilidad de la biodiversidad. Señala: 1) la orientación capitalista; 2) el enfoque empresarial; 3) la dependencia de la economía neoclásica; 4) la cuantificación numérica; 5) la dependencia monetaria; y 6) las prácticas técnicas de contabilidad.

A lo largo de los años ha habido una serie de iniciativas y convenios internacionales que han tratado de abordar la biodiversidad y su pérdida. Aquí presentamos cuatro de ellas.

11.3.1.1 El Convenio sobre la Diversidad Biológica

El Convenio de las Naciones Unidas sobre la Diversidad Biológica (CDB, conocido también como Convenio sobre la Biodiversidad) tiene una historia bastante larga y ha tenido diversos grados de éxito. Firmado por 150 líderes gubernamentales en la Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro de 1992, el CDB entró en vigor en 1993. El convenio tiene tres objetivos principales: 1) la conservación de la diversidad biológica, 2) la utilización sostenible de los componentes de la diversidad biológica, y 3) el reparto justo y equitativo de los beneficios derivados de la utilización de los recursos genéticos (CDB, 2020a)

Un aspecto importante del CDB son las metas de biodiversidad de Aichi que contiene. Las metas de Aichi son un conjunto de 20 objetivos globales para 2011-2020 agrupados en cinco objetivos estratégicos: 1) abordar las causas subyacentes de la pérdida de biodiversidad mediante la integración de la biodiversidad en el gobierno y la sociedad; 2) reducir las presiones directas sobre la biodiversidad y promover su uso sostenible; 3) mejorar el estado de la biodiversidad mediante la salvaguardia de los ecosistemas, las especies y la diversidad genética; 4) aumentar los beneficios para todos de la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas; y 5) mejorar la aplicación mediante la planificación participativa, la gestión del conocimiento y la creación de capacidades (CDB, 2020b). Aunque las metas de biodiversidad de Aichi se utilizan desde hace tiempo en los sectores público y privado, su conocimiento por parte de la población en general ha sido escaso.

Lamentablemente, una revisión realizada por el CDB en 2020 pone de manifiesto que ninguna de las metas de Aichi fijadas para el periodo 2011-2020 se ha alcanzado en su totalidad (Secretaría del Convenio sobre la Diversidad Biológica, 2020). Algunos países y regiones han progresado, y hay áreas en las que las sociedades han logrado abordar algunos de los desafíos, pero en general la revisión señala que sólo seis de las 20 metas de Aichi pueden considerarse parcialmente alcanzadas. En conjunto, el informe pone de manifiesto la gravedad de la pérdida de biodiversidad y el debilitamiento asociado de los servicios de los ecosistemas, por lo que reitera la necesidad de una actuación urgente por parte de los sectores público y privado para invertir la tendencia al rápido declive de la biodiversidad.

11.3.1.2 Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU

A lo largo de este libro hemos hablado en varias ocasiones de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la ONU. Aunque la biodiversidad es un tema que aparece en muchos de estos objetivos a través de las interconexiones con diversos aspectos como el cambio climático, la ausencia de hambre y las ciudades sostenibles, por ejemplo, hay dos objetivos relacionados específicamente con la biodiversidad: El ODS 14 Vida bajo el agua y el ODS 15 Vida en la tierra.

Como sugieren los títulos de estos objetivos, el ODS 14 se ocupa de los océanos y los recursos marinos del mundo, mientras que el ODS 15 se centra en la biodiversidad terrestre, los

bosques y la desertificación. Estos dos objetivos relacionados con la biodiversidad ponen de relieve la importancia (y la amenaza) de la biodiversidad a escala macro/global, pero también son importantes a nivel nacional, ya que muchos gobiernos informan de los avances en la conservación de la biodiversidad basándose en los objetivos. Las organizaciones también se refieren con frecuencia a los ODS, ya que proporcionan un punto de referencia ampliamente reconocido al que se puede recurrir en la presentación de informes o cuando se discuten los planes, las políticas y los posibles objetivos relacionados con la biodiversidad.

11.3.1.3 La Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza (UICN)

La UICN es una de las mayores redes medioambientales del mundo, reconocida como una de las principales autoridades en materia de ecosistemas mundiales y posibles medidas necesarias para salvaguardarlos. La UICN se creó en 1948. Ha participado en el establecimiento de importantes acuerdos medioambientales internacionales, como el Convenio sobre la Diversidad Biológica (CDB) mencionado anteriormente, así como la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas (CITES), que es un acuerdo internacional entre gobiernos cuyo objetivo es garantizar que el comercio de animales y plantas silvestres no amenace su supervivencia.

La UICN es conocida por ser una completa fuente de información sobre el estado de conservación mundial de las especies de animales, hongos y plantas. Esta información ayuda a fundamentar una serie de decisiones de conservación, y es ampliamente utilizada por los gobiernos, las ONG, los educadores y la comunidad empresarial también para otros fines. Entre la sociedad civil y los grupos ecologistas, la UICN es probablemente más conocida por su Lista Roja de Especies Amenazadas de la UICN, o simplemente la Lista Roja, que identifica las especies en peligro de extinción. La información proporcionada por la UICN, incluida la Lista Roja, también es mencionada por el GRI en su guía para la divulgación de la biodiversidad, que se analiza más adelante.

11.3.1.4 La Plataforma intergubernamental científico-normativa sobre diversidad biológica y servicios de los ecosistemas (IPBES)

La IPBES es un "organismo intergubernamental independiente creado por los Estados para reforzar la interfaz científico-normativa de la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas para la conservación y el uso sostenible de la biodiversidad, el bienestar humano a largo plazo y el desarrollo sostenible" (IPBES, 2020). La IPBES reúne la experiencia de la ciencia y otras comunidades de conocimiento para informar a las políticas en todos los niveles: gubernamental, social y del sector privado.

La IPBES clasifica sus actividades en cuatro áreas: evaluaciones, apoyo a las políticas, creación de capacidades y conocimientos, y comunicaciones y divulgación (IPBES, 2020). Un ejemplo de su trabajo, presentado en su sitio web, es un estudio sobre los polinizadores, la polinización y la producción de alimentos. Aquí demuestran cómo su enfoque basado en la ciencia y el conocimiento para entender la biodiversidad y los ecosistemas es esencial para informar las políticas que abordan este problema de sostenibilidad. Su enfoque en la toma de decisiones y la necesidad de información en los procesos de toma de decisiones también

señala los vínculos con la contabilidad y la rendición de cuentas, tal y como se analiza en este libro.

11.3.2 Marcos e iniciativas de evaluación y valoración de la biodiversidad

Como hemos señalado, la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas son importantes y de gran valor para los seres humanos y las organizaciones. Pero, ¿qué entendemos por valor? Dada la complejidad de esta cuestión, ha resultado ser un reto considerable considerar cómo deben evaluarse, medirse y valorarse la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas. A continuación, ofreceremos una visión general de un par de iniciativas importantes que han tratado de ofrecer orientación y marcos sobre cómo hacerlo.

11.3.2.1 La economía de los ecosistemas y la biodiversidad (TEEB)

TEEB es una iniciativa mundial centrada en llamar la atención sobre los beneficios económicos de la biodiversidad. Los orígenes de TEEB se sitúan a finales de la década de 2000, cuando las autoridades medioambientales de los principales gobiernos reconocieron la necesidad de realizar un análisis global de la importancia económica de la biodiversidad. En particular, existía un interés por comprender el costo de la pérdida de biodiversidad, así como cuál sería el costo de la no adopción de medidas de protección en comparación con el costo potencial de la conservación efectiva. Es decir, comparar el costo de conservar la biodiversidad con el costo de no hacerlo.

El objetivo de TEEB es poner de manifiesto el creciente costo de la pérdida de biodiversidad y la degradación de los ecosistemas (TEEB, 2020). Como indica el título de la iniciativa, TEEB se centra en la economía de la biodiversidad y los ecosistemas, y como tal implica su medición y valoración. Cabe señalar aquí que, si bien TEEB también ha proporcionado informes de orientación para empresas y negocios, su trabajo está ahora más orientado al nivel macro, mediante, por ejemplo, la ayuda para hacer más visible la relación entre el capital natural y el crecimiento económico a nivel nacional/de país. Una de las aplicaciones prácticas en este ámbito es el Sistema de Contabilidad Económica Medioambiental (SEEA), que es un marco estandarizado internacionalmente para organizar y presentar estadísticas sobre la relación entre el medio ambiente y la economía.

11.3.2.2 La Coalición del Capital Natural

TEEB fue un paso importante para la creación de la Coalición del Capital Natural. Establecida por primera vez en 2012 con el nombre de TEEB for Business Coalition, pasó a llamarse Natural Capital Coalition en 2014. En 2020, la Coalición del Capital Natural se desarrolló aún más, ya que se unió a la Coalición del Capital Social y Humano para convertirse en la Coalición de los Capitales, que seguirá trabajando con un mandato más amplio.

La Coalición del Capital Natural es una coalición de organizaciones -incluyendo empresas, firmas de contabilidad y organizaciones profesionales, científicas y académicas, financieras, políticas y de conservación- que comparten la visión común de "un mundo que conserva y

mejora el capital natural" (Coalición del Capital Natural, 2020). El concepto clave para la Coalición es el capital natural, que definen como "la reserva de recursos renovables y no renovables (por ejemplo, plantas, animales, aire, agua, suelos, minerales) que se combinan para producir un flujo de beneficios para las personas" (Natural Capital Coalition, 2016). La Coalición participa en una serie de eventos y produce materiales para ayudar a las organizaciones a comprender su impacto y dependencia del capital natural.

Quizá la actividad más reconocida de la Coalición sea el desarrollo y la promoción del Protocolo del Capital Natural. Este protocolo es esencialmente un marco de toma de decisiones que ayuda a las organizaciones a identificar, medir y valorar sus impactos directos e indirectos y sus dependencias del capital natural. El Protocolo se basa en una serie de prácticas y orientaciones de medición ya existentes (incluida la del WBCSD, de la que hablaremos a continuación), ya que pretende ampliar tanto la cantidad como la calidad de la información sobre el capital natural disponible. La Coalición considera que esta información es esencial para que las organizaciones puedan incluir información importante sobre el capital natural en la toma de decisiones de la organización y en procesos como la identificación y mitigación de riesgos, la cadena de suministro y el abastecimiento de materiales y el diseño de productos. Desde el punto de vista de la contabilidad, es importante señalar que el Protocolo no estipula la elección de las herramientas utilizadas para evaluar, medir y valorar el capital natural. También reconoce los límites de la comparabilidad de estas evaluaciones. Sin embargo, el Protocolo y las orientaciones asociadas animan a las organizaciones a participar en la medición y valoración del capital natural y la biodiversidad (a menudo en términos monetarios y/o físicos). Vale la pena señalar aquí que estas prácticas siguen siendo objeto de un amplio debate, tal y como analizaremos con más detalle a continuación.

El papel de la contabilidad es evidente no sólo en el desarrollo y la promoción de la Coalición y el posterior Protocolo (por ejemplo, el ICAEW es una organización fundadora y alberga el sistema), sino también en la identificación explícita del papel de los contables a la hora de utilizar su experiencia relacionada con la medición y la presentación de información para ayudar a integrar lo que se ha conocido como contabilidad del capital natural. Algunas empresas muy grandes y destacadas, como Coca Cola, Philips y Nespresso, han participado en la Contabilidad del Capital Natural, y el enfoque también ha sido aplicado por una serie de organizaciones del sector público, por ejemplo, Forestry England. We Value Nature, una campaña para convertir la valoración de la naturaleza en una práctica común, o "nueva normalidad", para las empresas en Europa, es una rama de la Coalición del Capital Natural y cuenta con su apoyo (véase We Value Nature, 2020).

11.3.2.3 El marco del WBCSD para la valoración de los ecosistemas corporativos (CEV)

Al igual que con la Coalición del Capital Natural, el TEEB también influyó para que el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) se involucrara en cuestiones de evaluación de la biodiversidad y los ecosistemas. El WBCSD identificó cómo la creciente pérdida de biodiversidad y la degradación de los ecosistemas estaban causando mayores riesgos para las empresas, y vio la necesidad de involucrarse en las cuestiones para

encontrar maneras de cómo tales riesgos pueden ser gestionados y posteriormente convertidos en oportunidades potenciales.

Como resultado, el WBCSD publicó en 2011 su Guía para la Valoración Corporativa de los Ecosistemas (CEV), que es un marco destinado a ayudar a las organizaciones a mejorar su toma de decisiones cuando se enfrentan a cuestiones de biodiversidad y servicios de los ecosistemas. En esencia, el enfoque trata de determinar cuánto vale un ecosistema para una organización o, dicho de otro modo, de valorar los beneficios de los ecosistemas para una empresa en términos económicos. El CEV es un enfoque que trata de establecer un beneficio para todos en el sentido de que tanto la empresa como el medio ambiente salgan ganando. Se espera que el medio ambiente se beneficie, ya que la mejor comprensión del valor de un ecosistema garantizará que la empresa lo proteja, mientras que la organización empresarial debería recibir efectos positivos al tener una mayor comprensión de las dependencias que tienen sus operaciones en relación con los servicios de los ecosistemas.

Una diferencia clave del CEV con respecto a otros enfoques anteriores es que se trata de un marco orientado a las empresas que pretende valorar los ecosistemas en relación con una empresa o entidad específica, en lugar de valorarlos en un sentido más general (el valor del propio ecosistema, por ejemplo).

11.3.3 Resumen de las principales instituciones e iniciativas

Como se desprende de lo anterior, hay una serie de instituciones e iniciativas que intentan gobernar la biodiversidad y su pérdida a nivel mundial y nacional. Aunque en última instancia todas tratan de abordar la pérdida de biodiversidad y promover la conservación, lo hacen de diferentes maneras. A veces los enfoques se superponen, mientras que en otras van en direcciones diferentes. Por ejemplo, la valoración: si se asigna a la biodiversidad un valor cuantitativo o monetario y, en caso afirmativo, cómo se valora, es un punto clave de debate. Lo analizaremos con más detenimiento en la siguiente sección, en la que hablaremos de la contabilidad de la biodiversidad y estudiaremos las prácticas aplicadas por las distintas organizaciones.

11.4 Prácticas de contabilidad y rendición de cuentas de la biodiversidad

Aunque las prácticas de contabilidad de la biodiversidad no se han aplicado en las organizaciones durante tanto tiempo como, por ejemplo, la contabilidad del carbono, hay una serie de prácticas que se llevan a cabo actualmente. A continuación, ofrecemos una visión general de algunas de ellas, organizando nuestro debate en tres áreas que recogen gran parte de las prácticas: información, registro y valoración.

11.4.1 Presentación de informes sobre la biodiversidad

La elaboración de informes sobre la biodiversidad es una de las principales vías por las que un amplio abanico de organizaciones, entre las que se encuentran los departamentos gubernamentales, las ciudades, las regiones, las ONG y las organizaciones empresariales, se

comprometen con la contabilidad de la biodiversidad. Ya hemos hablado en este libro del papel que desempeña la elaboración de informes en relación con la sostenibilidad, pero para considerar su relación con la biodiversidad es útil recapitular por qué la elaboración de informes es el centro de atención de muchas iniciativas contables que intentan orientar a las organizaciones hacia la sostenibilidad.

La elaboración de informes es una parte fundamental de la responsabilidad y la administración de las organizaciones. Es un mecanismo clave por el que las cosas se hacen visibles. En relación con la presentación de informes sobre biodiversidad, así como, más concretamente, sobre los impactos y las dependencias de una organización en la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas, la presentación de informes puede permitir que tanto el productor del informe (la organización u otra entidad informante) como el lector del informe comprendan los impactos, las dependencias y, en relación con ello, las responsabilidades y la rendición de cuentas. Al igual que en el caso de los informes de sostenibilidad en general (véanse los capítulos 5 y 6), mucho depende de la forma en que se realice el informe. Por lo tanto, los marcos de información y otros documentos de orientación son importantes.

11.4.1.1 La biodiversidad en los marcos de información

El GRI presenta cuatro indicadores de divulgación de temas específicos en relación con la biodiversidad, además de reconocer que tales divulgaciones sobre la biodiversidad también pueden formar parte de las divulgaciones del enfoque de gestión que presentan cómo la organización aborda la sostenibilidad de manera más amplia. Aunque la lista completa de estos indicadores se puede ver en el "Enfoque en la práctica" más adelante, es útil reconocer que estos indicadores incluyen un indicador sobre el efecto de la organización en las especies en peligro de extinción, así como en las especies de importancia nacional. Esto está en consonancia con la preocupación por los actuales niveles de extinción. También observará que el GRI utiliza la Lista Roja de la UICN, de la que ya hemos hablado, en sus orientaciones sobre la divulgación de la biodiversidad.

Enfoque en la práctica: Estándar GRI 304 Biodiversidad

En el estándar 304 de la GRI, establecido en 2016, se incluyen cuatro divulgaciones de biodiversidad sobre temas específicos. El Consejo de Estándares de Sostenibilidad Global, el órgano de gobierno del GRI responsable de establecer los estándares de información, ha expresado la necesidad de revisar las divulgaciones sobre biodiversidad, lo que llevará a posibles revisiones en los próximos años.

Divulgación de temas específicos:

- Divulgación 304-1 Lugares de explotación en propiedad, arrendados o gestionados en áreas protegidas o adyacentes a ellas, y áreas de alto valor en biodiversidad fuera de las áreas protegidas.
- Divulgación 304-2 Impactos significativos de las actividades, productos y servicios en la biodiversidad.
- Divulgación 304-3 Hábitats protegidos o restaurados.

- Divulgación 304-4 Especies de la lista roja de la UICN y especies de la lista nacional de conservación con hábitats en áreas afectadas por las operaciones.

El marco del Informe Integrado (<IR>) también incluye un reconocimiento de la biodiversidad y los ecosistemas. Esto se refleja en uno de los seis capitales: el capital natural. El capital natural dentro del marco <IR> se define como "todos los recursos y procesos ambientales renovables y no renovables que proporcionan bienes o servicios que apoyan la prosperidad pasada, actual o futura de una organización" (IIRC, 2021, p. 19). Como se verá, se trata de una terminología similar, con una definición parecida a la del Protocolo de Capital Natural comentado anteriormente, pero se centra más en la organización. Para muchas organizaciones, el capital natural es un capital clave en relación con la creación de valor.

11.4.1.2 Presentación de informes sobre biodiversidad por parte de distintos tipos de organizaciones

Dadas las responsabilidades de los gobiernos a nivel nacional en relación con la biodiversidad y su protección (por ejemplo, tal y como se indica en las metas de Aichi mencionadas anteriormente), los informes sobre biodiversidad suelen presentarse a nivel nacional. Estos informes, a veces titulados Estado de la Naturaleza, suelen centrarse en la biodiversidad de un país, la "gestión" de la biodiversidad y los planes de conservación. Estos informes suelen ser elaborados por departamentos gubernamentales como el Departamento de Medio Ambiente, Alimentación y Asuntos Rurales (DEFRA) en el Reino Unido y el Departamento de Conservación (DoC) en Nueva Zelanda.

También encontrará información sobre la biodiversidad en los informes de sostenibilidad de algunas empresas y organizaciones comerciales. Sin embargo, no es en absoluto una práctica común, ya que muchas organizaciones, incluidas muchas grandes empresas, no proporcionan ninguna información sobre sus posibles impactos y dependencias en la biodiversidad ni sobre sus políticas al respecto. De hecho, como se indica en el apartado "Enfoque sobre la práctica", la presentación de informes sobre biodiversidad dista mucho de ser habitual, incluso entre las grandes empresas. Además de la preocupación por la cantidad de informes sobre biodiversidad, cabe preguntarse si la calidad de los informes sobre biodiversidad es la que potencialmente podría y debería ser. En otras palabras, ¿la información sobre biodiversidad que proporcionan las organizaciones en sus informes es útil para quienes los utilizan, incluida la propia organización? Volveremos a tratar este tema en la siguiente sección del capítulo.

Enfoque en la práctica: Informes sobre biodiversidad de las grandes empresas

Casi la mitad (49) de las 100 empresas de Fortune mencionaron la biodiversidad en sus informes, y 31 asumieron compromisos claros en materia de biodiversidad, de los cuales solo 5 podían considerarse específicos, medibles y con plazos. (Addison et al., 2019, p. 307)

Estas fueron algunas de las principales conclusiones de la investigación de Addison et al. (2019) publicada en la revista *Conservation Biology* y recogida en la página web de la Coalición del Capital Natural. Esta investigación nos permite conocer la práctica de los

informes sobre biodiversidad de algunas de las mayores empresas del mundo. Y los resultados no son una buena lectura. Hay mucho que mejorar.

Muchas empresas, incluso las grandes, no facilitan información sobre sus impactos y dependencias en materia de biodiversidad. Las que sí lo hacen proporcionan información variada sobre cómo gestionan los impactos, restauran los hábitats o invierten en biodiversidad, por ejemplo. Sin embargo, esta investigación descubrió que sólo nueve empresas proporcionaron indicadores cuantitativos, que posiblemente sean necesarios para evaluar la magnitud de sus actividades. Estos indicadores cuantitativos serían, por ejemplo, la superficie de hábitat restaurada según las normas de divulgación del GRI.

Además, este análisis de la lista Fortune 100 descubrió que "ninguna empresa informó de los resultados cuantitativos de la biodiversidad". Esto, sugieren los autores, dificulta la determinación de si las acciones de una empresa son suficientes para abordar sus impactos. La encuesta de KPMG sobre informes de sostenibilidad de 2020 también arroja luz sobre los informes de biodiversidad de las grandes empresas. Dos puntos clave de la encuesta fueron la información sobre los riesgos asociados a la pérdida de biodiversidad y la información corporativa sobre los ODS. Las principales conclusiones sobre la presentación de informes sobre los riesgos de la biodiversidad indican que menos de una cuarta parte de las empresas "en riesgo" de todo el mundo informan sobre los riesgos asociados a la pérdida de biodiversidad (KPMG, 2020). Y mientras que las empresas latinoamericanas están a la cabeza, con un 31% de informes sobre los riesgos de la biodiversidad, los índices son tan bajos como el 13% en Norteamérica. En su análisis de la presentación de informes en relación con los ODS, KPMG (2020) constata que los ODS relacionados con la protección de la biodiversidad son los menos priorizados por las empresas incluidas en la encuesta (KPMG, 2020, p. 49).

Le animamos a consultar los informes y sitios web de algunas empresas para ver cómo informan sobre la biodiversidad. Danone, Nissui y Unilever son tres empresas que podrían calificarse de "mejores prácticas" en materia de información. Reflexiona críticamente sobre esta práctica. Considera lo que aprendes de esos informes y piensa en cómo podrían mejorarse.

11.4.2 Registro de la biodiversidad

El segundo aspecto que trataremos aquí está relacionado con los procesos y prácticas de registro de la biodiversidad, que en términos sencillos se refiere a cómo podemos registrar la biodiversidad que existe. El registro de la biodiversidad está relacionado con la presentación de informes sobre la biodiversidad de la que se ha hablado anteriormente, ya que debemos contar con alguna forma de registrar la biodiversidad para poder informar sobre ella más allá de las declaraciones y compromisos políticos a nivel general. Además, el registro de la biodiversidad es importante, ya que para proteger la biodiversidad o comprender su pérdida necesitamos un sistema para saber cuál es el estado (cantidad y diversidad) de esa biodiversidad. En este sentido, podemos ver un claro papel de la contabilidad y de los conocimientos contables en relación con la medición.

En términos generales, existen dos enfoques para el registro de la biodiversidad. Pueden definirse simplemente como enfoques ascendentes y descendentes (véase Jones, 2014 para

un análisis detallado). Estos dos modelos de registro de la biodiversidad difieren sustancialmente, pero como hay ejemplos de ambos enfoques en la práctica, los describimos brevemente aquí.

11.4.2.1 El enfoque ascendente del registro de la biodiversidad

Un enfoque ascendente intenta inventariar la biodiversidad de un lugar concreto. Un buen ejemplo de ello es el registro de la biodiversidad por parte de grupos comunitarios locales, como los grupos de conservación y de aficionados. Pensemos, por ejemplo, en los grupos de observadores de aves que registran las especies de aves y, en algunos lugares, constituyen una completa fuente de información sobre las poblaciones de aves y sus tendencias. Ya hemos señalado que la notificación de la biodiversidad suele producirse a nivel nacional y que muchos gobiernos de todo el mundo notifican la biodiversidad en el contexto de su país. En estos casos, el registro de la biodiversidad suele adoptar un enfoque ascendente. A nivel internacional, el registro más prolífico y exhaustivo de la biodiversidad es quizás el que lleva a cabo el WWF, que registra una gran variedad de biodiversidad y, por tanto, permite comprender los posibles cambios que se están produciendo en la biodiversidad, incluyendo también la identificación y el seguimiento de la situación de aquellas especies que están en peligro de extinción (véase WWF, 2020). La Lista Roja de la que hablamos anteriormente es también un intento de registrar la biodiversidad de esta manera.

Desde el punto de vista de una organización, es posible que la mejor manera de participar en el registro de la biodiversidad sea en colaboración con un grupo con la experiencia adecuada en el tema. Aunque no sea razonable esperar que los directivos o empleados de una organización se dediquen a registrar la biodiversidad en todos sus centros de trabajo, hay situaciones en las que esta práctica sería valiosa o necesaria. Veamos un ejemplo. Una instalación de producción importante que vierte agua en un golfo poco profundo cercano y que ha sido identificada como la principal fuente de contaminación de la zona, lo que ha provocado, entre otras cosas, una pérdida sustancial de biodiversidad, puede ser usada con fines ilustrativos. Cuando la organización decida renovar la instalación e instalar una nueva tecnología de vanguardia para limpiar los vertidos, probablemente sea beneficioso que participe en el registro de la biodiversidad de la zona. Ello permitiría a la organización conocer de primera mano los beneficios potenciales de su inversión y, posteriormente, le ayudaría a tomar decisiones en sus otras instalaciones operativas con retos similares.

11.4.2.2 El enfoque descendente del registro de la biodiversidad

El enfoque descendente para el registro de la biodiversidad adopta un enfoque más ecosistémico. En lugar de elaborar un inventario de la biodiversidad como se indica en el enfoque ascendente, el enfoque descendente comienza a nivel de un ecosistema y luego trata de registrar los diferentes elementos que lo componen. Este enfoque descendente del registro de la biodiversidad tiene el potencial de ayudar a entender la biodiversidad junto con las interconexiones que componen el sistema, y como tal puede proporcionar un registro mucho más holístico. Sin embargo, también es más complejo. Quizás sea esta complejidad la que hace que sea mucho menos evidente en la práctica.

Aunque el marco CEV promovido por el WBCSD del que hablamos anteriormente intenta registrar la biodiversidad a nivel de ecosistema, lo hace en relación con la organización, y normalmente a nivel de un solo proyecto, producto o servicio. Esto significa que sólo se intentan registrar los aspectos del ecosistema que proporcionan beneficios directos a la organización o que se ven afectados por ella. Por lo tanto, una organización que utilice el marco CEV, por ejemplo una empresa de productos lácteos que registre las dependencias e impactos del ecosistema en relación con su producto de leche de chocolate, es poco probable que proporcione un registro exhaustivo del propio ecosistema. No obstante, es probable que dicho registro permita comprender mejor las dependencias e impactos del producto en el ecosistema y, por lo tanto, probablemente sea valioso para la organización. Aunque es potencialmente más exhaustivo, es probable que el Protocolo de Capital Natural tenga las mismas limitaciones.

11.4.3 Medición de la biodiversidad

El último aspecto de las prácticas de contabilidad de la biodiversidad que analizamos está relacionado con la medición de la biodiversidad. Para informar sobre la biodiversidad y registrarla debemos tener alguna forma de medirla. Cuando se trata de medir la biodiversidad, existen de nuevo dos enfoques principales. El primero es el uso de un simple recuento, normalmente numérico. El segundo es la "valoración" de la biodiversidad. Al igual que en la contabilidad financiera, esta valoración suele realizarse mediante la monetización, es decir, la asignación de un valor monetario a la biodiversidad o a sus servicios ecosistémicos. Cada uno de estos enfoques tiene ventajas e inconvenientes, que presentaremos brevemente a continuación. Este aspecto de la contabilidad de la biodiversidad es también quizá el más controvertido y debatido.

11.4.3.1 El enfoque numérico

El enfoque numérico o de recuento para medir la biodiversidad es simple y directo. Básicamente, se trata de medir la biodiversidad mediante un simple recuento, por ejemplo, anotando cuántas especies existen. El WWF utiliza este enfoque cuando, por ejemplo, anota que actualmente solo existen 1.860 pandas gigantes o 1.063 gorilas en estado salvaje (WWF, 2019). Las organizaciones también pueden utilizarlo anotando, por ejemplo, cuántos ejemplares de una determinada especie se encuentran en el hábitat afectado por sus operaciones o desarrollos previstos. Estas medidas son útiles, ya que constituyen una base para comprender la cantidad y la diversidad de la biodiversidad que existe en general o en un contexto concreto. Al mismo tiempo, la utilidad de esa información para la toma de decisiones puede ser limitada. ¿Qué significa, por ejemplo, que ahora haya seis especies de aves menos viviendo alrededor de un lago, o que haya 1.860 pandas gigantes en libertad? Esta desventaja es quizá más evidente, o al menos más mencionada, en el contexto empresarial. Para las empresas, esta forma de medir la biodiversidad puede carecer de relevancia. Esta es una de las razones por las que iniciativas como TEEB, el Protocolo del Capital Natural y el CEV impulsan a las organizaciones a considerar diferentes formas de evaluar el valor que la biodiversidad y los servicios ecosistémicos tienen para ellas.

11.4.3.2 El enfoque de valoración

La segunda forma de medir la biodiversidad consiste en valorar la biodiversidad y/o sus servicios. Esta medición del valor suele presentarse en términos monetarios. Al igual que en otros ámbitos de la contabilidad, en los que se registran y valoran diversas cosas en términos monetarios (por ejemplo, edificios y propiedades, patentes, arrendamientos, trabajo humano), también se puede utilizar un enfoque similar de monetización cuando se trata de la biodiversidad. En este caso, la biodiversidad o los servicios de los ecosistemas se traducen en una medida conmensurable: el dinero. Este enfoque de la medición de la biodiversidad se considera más útil para la toma de decisiones, ya que describe la biodiversidad con una métrica comparable con la que los responsables de la toma de decisiones ya están familiarizados (véase también el capítulo 4).

Dentro de las prácticas organizativas, la valoración de la biodiversidad en términos monetarios es más común en el enfoque de los servicios ecosistémicos que se ha comentado anteriormente, que considera el valor monetario del ecosistema y los servicios que proporciona a la organización. En este caso queda clara la cuestión de desde qué perspectiva se determina el valor. Es decir, el valor para la organización es el enfoque clave, en lugar del valor para la sociedad, el medio ambiente o el propio animal, por ejemplo.

Para concretar esto, consideremos un ejemplo práctico que hemos mencionado anteriormente, la agricultura y la polinización. Considerar el valor desde el punto de vista de la organización implica que la medición se refiere al valor que la polinización proporciona a la organización, o dicho de otro modo, cuál sería el costo para la organización si no hubiera polinizadores naturales (como las abejas y otros insectos) para realizar la tarea. Como debería ver, esto proporciona información útil. En la mayoría de los casos, para una organización que trabaje en la agricultura será bastante evidente que el valor de los polinizadores naturales es muy alto, o incluso que la organización depende directamente de este servicio del ecosistema. Valorar la biodiversidad de esta manera proporcionaría a una organización un motor para garantizar la protección de los polinizadores. Al mismo tiempo, este tipo de valoraciones también plantea importantes retos, y aunque los resultados pueden parecer precisos y objetivos, lo que aparentemente proporciona una base sólida para la toma de decisiones, en la práctica los resultados son a menudo ambiguos y discutibles, lo que implica también que las decisiones tomadas sobre su base pueden ser impugnadas.

En su Guía sobre la Biodiversidad, destinada a complementar el Protocolo sobre el Capital Natural, la Coalición de Capitales destaca que una organización debe evaluar y comprender las posibles ventajas y limitaciones relacionadas con el método utilizado en la valoración de la biodiversidad (Capitals Coalition y Cambridge Conversation Initiative, 2020). Aunque en la Guía de la Biodiversidad se señala que la valoración monetaria puede simplificar la toma de decisiones y, en ocasiones, facilitar la evaluación del valor de la biodiversidad junto con otras consideraciones sociales, económicas y medioambientales, la Coalición de Capitales también subraya que hay aspectos del valor de la biodiversidad que es mejor evaluar con otros tipos de enfoques cuantitativos o cualitativos. Además, en la Guía de la Biodiversidad se subraya cómo una organización debe ser transparente con sus grupos de interés en lo que respecta a las mediciones utilizadas y sus limitaciones asociadas, y también se subraya cómo las evaluaciones utilizadas para la toma de decisiones interna deben ir acompañadas de un

análisis de sensibilidad para describir la dependencia de las evaluaciones de los enfoques de medición utilizados.

11.5 Principales debates en torno a la contabilidad de la biodiversidad y la rendición de cuentas

Como hemos empezado a señalar más arriba y seguiremos destacando en esta sección, la contabilidad y la rendición de cuentas de la biodiversidad es un área que plantea desafíos. Sin embargo, esto no es raro, ya que nos encontramos con cuestiones similares en la mayoría de los ámbitos de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad. De hecho, no es de extrañar que cuando tratamos de ampliar la contabilidad, la rendición de cuentas y la presentación de informes de las organizaciones al terreno interconectado de la sostenibilidad, nos encontremos con nuevos tipos de complejidades y ambigüedades que hay que tratar. Además, si bien es necesario seguir desarrollando y estudiando el tema, esto no significa que las aplicaciones prácticas de la contabilidad y la información sobre la biodiversidad deban quedar en suspenso.

Al tiempo que se sigue trabajando en el desarrollo de los enfoques ya existentes y en la creación de otros nuevos, es importante tener en cuenta algunas consecuencias potenciales de estas nuevas prácticas de información, registro y medición de la biodiversidad. A continuación consideramos algunos de los retos y áreas adicionales sobre los que sugerimos reflexionar. Una vez más, dividimos nuestro debate en las tres áreas anteriores, pero reconocemos que hay otros retos que no se recogen aquí. En primer lugar, sin embargo, extraemos algunas ideas de la investigación que aborda este punto.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: LA CONTABILIDAD Y LA CONSERVACIÓN DE LA BIODIVERSIDAD

En su comentario titulado "Making Accounting for Biodiversity Research a Force for Conservation", Thomas Cuckston (2018) plantea una pregunta importante. Entre el número rápidamente creciente de artículos de revistas académicas que estudian la contabilidad y la biodiversidad, ¿cuáles ofrecen el mayor potencial para convertirse en una fuerza para la conservación? Esencialmente, Cuckston (2018) destaca la necesidad de considerar qué tipo de investigación se está realizando y qué enfoque es el más útil si queremos abordar la cuestión de la pérdida de biodiversidad, en lugar de simplemente aumentar o alterar las prácticas contables en el área.

Cuckston (2018) clasifica útilmente la investigación sobre la contabilidad de la biodiversidad en dos categorías:

- 1) Las que se centran en los esfuerzos por incorporar la biodiversidad a los mecanismos de rendición de cuentas sociales y ambientales existentes. Es decir, las que toman las prácticas existentes, como la presentación de informes, y las aplican a la biodiversidad, por ejemplo, ampliando los indicadores de divulgación para incluir la biodiversidad.
- 2) Las que examinan los esfuerzos de conservación de la biodiversidad e investigan el papel de la contabilidad en dichos esfuerzos. Estos estudios contrastan con los anteriores, ya que, según Cuckston, se centran primero en la conservación.

Aunque este documento es útil para saber más sobre lo que dice la investigación sobre la contabilidad y la biodiversidad, el comentario también nos hace pensar en el contenido, la intención y las implicaciones de nuestras prácticas contables en el ámbito de la biodiversidad. Por ejemplo, en lugar de suponer que la presentación de informes en sí misma es útil o que necesariamente conducirá a una mejor conservación o a resultados positivos en materia de biodiversidad, Cuckston nos incita a pensar en qué resultados se necesitan y qué tipo de informes serían necesarios para ayudar a conseguirlos.

Le sugerimos que se tome el tiempo necesario para leer este comentario (¡se trata de un texto de seis páginas bastante corto!). Además de reflexionar sobre lo que argumenta Cuckston en relación con la contabilidad de la biodiversidad, también puede resultar útil plantearse preguntas similares sobre los demás temas de este libro.

Cuckston, T. (2018). Making Accounting for Biodiversity Research a Force for Conservation. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(3), 218–226.

11.5.1 ¿En qué consiste una buena información sobre biodiversidad?

Lo que constituye un buen informe sobre biodiversidad no está nada claro. La experiencia de la práctica ha demostrado que, en las organizaciones, muchos procesos de elaboración de informes relativos a casi cualquier área pueden convertirse en lo que se denomina ejercicios de marcar casillas. Es decir, pueden implicar que una organización se limite a hacer una divulgación sin prestar suficiente atención a lo que se informa, cómo se informa y, quizás lo más importante, por qué se informa. Esta es una consideración importante en relación con los informes sobre biodiversidad.

A pesar de que existen marcos y orientaciones como los presentados por el GRI, la cuestión de qué constituye una "buena" información sobre biodiversidad sigue sin respuesta. También siguen existiendo dudas sobre el valor global de este tipo de informes, así como sobre hasta qué punto los informes pueden ayudarnos a abordar la pérdida de biodiversidad y el reto de sostenibilidad que supone. En cierto modo, esto es comprensible, ya que los informes sobre biodiversidad han surgido junto a otros ámbitos de la información sobre sostenibilidad y no cuentan con un amplio historial. Al mismo tiempo, la urgencia de la crisis de la biodiversidad no deja mucho tiempo para los errores. Necesitamos saber mucho más sobre los informes de biodiversidad y el papel que tiene o podría tener en la configuración del comportamiento tanto de las organizaciones como de los grupos de interés de la organización. La pregunta sigue siendo: ¿cómo pueden los informes sobre biodiversidad conducir a la rendición de cuentas sobre la biodiversidad y su pérdida? No obstante, está claro que las organizaciones tienen mucho margen para mejorar tanto la cantidad como la calidad de sus informes sobre biodiversidad.

Además, los informes sobre biodiversidad también plantean algunas cuestiones interesantes y que invitan a la reflexión en lo que respecta a la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad en general. Hemos señalado que la contabilidad de la biodiversidad plantea cuestiones sobre si las prácticas contables convencionales se traducen bien en todos los ámbitos de la sostenibilidad. Podríamos considerar aquí, por ejemplo, si centramos en la

entidad organizativa convencional nos proporciona suficiente información, o si, por el contrario, deberíamos examinar las redes de empresas que forman amplias cadenas de suministro en sectores con elevados riesgos e impactos sobre la biodiversidad, como la pesca mundial (véase Österblom et al., 2015). Asimismo, como en el caso del agua comentado en el capítulo anterior, podríamos volver a preguntarnos si las organizaciones son en todos los casos la entidad más útil para este tipo de contabilidad e información, y considerar cómo son posibles otras "entidades" contables (Dey y Russell, 2014). Además, como en el caso anterior, el registro de la biodiversidad por parte de grupos locales o comunitarios también pone de manifiesto el valor de aquellos que no son la organización a la hora de proporcionar cuentas, algo que analizamos más adelante.

11.5.2 ¿Hasta qué punto son completos los intentos de registrar la biodiversidad?

A pesar del conjunto de prácticas emergentes y de las iniciativas locales, nacionales e internacionales que las sustentan, el registro de la biodiversidad dista mucho de ser completo. Estos enfoques, incluso los más desarrollados, sólo capturan y registran una pequeña cantidad de biodiversidad seleccionada o proporcionan un registro limitado del ecosistema y sus servicios.

Una vez más, esto no es sorprendente, dadas las dificultades de registrar la biodiversidad. La biodiversidad es compleja, no estática (a menudo estacional) y requiere conocimientos especializados. En muchos casos, el registro de la biodiversidad se refiere a una especie o a un tipo de especie específica, más que a la biodiversidad total de un lugar concreto. Por ejemplo, los grupos locales de observación de aves mencionados anteriormente pueden ser una buena fuente para el registro de una especie de ave o de una serie de especies de aves en una zona, pero es poco probable que registren otra flora y fauna. Los gobiernos suelen dar prioridad a las especies endémicas o icónicas, lo que también implica registros incompletos. Sin embargo, el enfoque ascendente que se ha comentado anteriormente es una forma interesante de considerar el papel de la contabilidad y cómo puede ampliarse para dar cuenta de la biodiversidad (Siddiqui, 2013).

Lo que se desprende de nuestro breve examen de ambos métodos de registro de la biodiversidad es que, en la actualidad, son muy limitados. Las limitaciones surgen tanto de la falta de recursos como de la falta de comprensión. Es decir, por muchos recursos que tenga un grupo, organización o departamento gubernamental, nuestro conocimiento de la biodiversidad y los ecosistemas sigue siendo limitado, lo que dificulta nuestra capacidad de registro. Christian (2014) plantea algunos retos y posibilidades interesantes en relación con el registro de la biodiversidad. Plantea el potencial de los voluntarios y de los grupos locales de conservación a la hora de crear datos sobre la biodiversidad y, esencialmente, de proporcionar cuentas de la biodiversidad. El potencial de esta forma de contabilidad en relación con el registro de la biodiversidad, lo que hemos denominado contabilidad externa en el capítulo 8, es algo útil que hay que seguir considerando. Sin embargo, también debemos considerar cómo registramos la biodiversidad. ¿La medida que utilizamos la registra de forma significativa?

11.5.3 ¿Cómo debemos valorar la biodiversidad?

Como ya hemos comentado, existen varios enfoques para medir y valorar la biodiversidad. Sin embargo, ningún enfoque está exento de inconvenientes y no hay acuerdo sobre el "mejor". Se trata de una cuestión importante para la contabilidad de la biodiversidad y que, como muchas otras que se debaten en el ámbito de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad, que está en rápido desarrollo, está lejos de resolverse.

Desde el punto de vista de la contabilidad, la práctica de asignar un valor monetario o financiero a la biodiversidad es una práctica importante que cuenta con cierto apoyo. Sin embargo, la monetización tiene muchas desventajas. Algunas de ellas son la abstracción, lo que significa que el valor monetario se aleja de lo que se está midiendo. Además, esa valoración es difícil, si no imposible. ¿Cómo se podría asignar un valor monetario a, por ejemplo, los pandas gigantes y los gorilas mencionados anteriormente? ¿Desde la perspectiva de quién medimos el valor? ¿Y es incluso moralmente apropiado medir la biodiversidad de este modo, sobre todo cuando nos centramos en seres sensibles?

La valoración y los mercados también se utilizan de otras maneras cuando se trata de la biodiversidad. Por ejemplo, en el ámbito de la conservación se están probando mecanismos de mercado. ¿Ha oído hablar de los bonos de impacto sobre el rinoceronte? Estos fueron bien documentados en los medios de comunicación en 2019 y son esencialmente un intento de utilizar instrumentos financieros (en este caso bonos de impacto) en los esfuerzos de conservación relacionados con el rinoceronte negro, una especie en riesgo de extinción.

En general, la valoración de la biodiversidad en términos monetarios es un asunto complejo. A pesar de los retos señalados, la conmensuración y monetización de la biodiversidad puede considerarse una forma de ayudar a tener en cuenta la biodiversidad y apreciar su gran relevancia, y algunos defensores sostienen que tiene un potencial sustancial para ser útil en la toma de decisiones (véase Dasgupta, 2021). Al mismo tiempo, la monetización está lejos de ser una práctica generalmente aceptada y ampliamente aplicada. Dado que un análisis exhaustivo de esta complejidad y del debate queda fuera del alcance de este capítulo, ofrecemos un breve resumen en la "Pausa para reflexionar" que aparece a continuación y le animamos a que siga estudiando este importante aspecto de la contabilidad de la biodiversidad.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Hay argumentos amplios y convincentes en ambos lados del debate sobre si la asignación de un valor monetario a la naturaleza y la biodiversidad es la mejor manera de medirla y, en última instancia, de protegerla.

Los defensores, los que apoyan la asignación de un valor monetario a la biodiversidad y a los servicios de los ecosistemas, sostienen que la naturaleza/el capital natural tiene valor y que ese valor debe captarse para que pueda entrar en la toma de decisiones. Sostienen que la fijación de precios, la valoración, la monetización y la financiarización de la naturaleza es a menudo la mejor manera de hacerlo y se centran en la mejora de tales prácticas para

comunicar el "valor" de la naturaleza. La Contabilidad de Costes Completos (FCA) y la Coalición del Capital Natural son prácticas que siguen este enfoque.

Las críticas a la práctica de valorar la naturaleza y el capital natural también están bien establecidas. Las más relevantes para la contabilidad son: la naturaleza problemática de los valores asignados (tanto desde una perspectiva moral como práctica); el problema de incluir el mundo natural en el sistema financiero y sus efectos, como la disociación de los ecosistemas en lugar de considerarlos como un sistema holístico coherente; los problemas con la comerciabilidad, el poder y el control de la valoración; y el reconocimiento de que poner un "precio a la naturaleza" no cambia necesariamente la relación entre las personas y la naturaleza y puede llevar a consolidar el poder de las personas sobre la naturaleza. Los críticos también señalan que este enfoque de las cuestiones medioambientales ha fracasado en el pasado, por ejemplo, los regímenes de comercio de emisiones de carbono de los que se habla en el capítulo 9, que son relativamente sencillos en comparación con la biodiversidad.

Dedique un momento a reflexionar sobre su opinión acerca de la valoración monetaria de la biodiversidad. Como puede ser una pregunta difícil, puede ser útil considerarla a través de un ejemplo práctico. Por ejemplo, podría pensar en el valor de una especie concreta en una región si hay poblaciones abundantes en todo el mundo, y si cree que este valor cambia si esta región concreta es el único lugar donde reside esta especie.

11.5.4 Resumen de los principales debates

Aunque el desarrollo de prácticas de información, registro y medición de la biodiversidad puede estar motivado por la preocupación de comprender y/o proteger la biodiversidad, puede llevar a resultados problemáticos. Por ejemplo, aunque informar sobre lo bonito y adorable (por ejemplo, el panda o el oso polar) puede tener un gran atractivo, ¿se puede imaginar un informe corporativo sobre las cucarachas y el suelo? Sin embargo, estas últimas podrían tener una importancia similar, o mayor, para la biodiversidad de un determinado ecosistema. Si los informes, los registros y las mediciones se centran en las especies bonitas y adorables, ¿significa también que las políticas y las prácticas acaban orientándose hacia esas especies, potencialmente a expensas de otras que podrían ser más significativas desde la perspectiva del ecosistema?

11.6 Conclusión

En este capítulo hemos hablado de la contabilidad de la biodiversidad. Hemos destacado por qué la biodiversidad es una cuestión clave de sostenibilidad y cómo se relaciona con las organizaciones y la contabilidad. Hemos constatado que, a pesar de la existencia de un gran número de iniciativas relacionadas con la biodiversidad y los servicios de los ecosistemas, tanto las prácticas organizativas como los conocimientos relacionados con la contabilidad de la biodiversidad están aún en desarrollo y pueden ser también controvertidos. Esto es quizás el resultado de las complejidades relacionadas con la biodiversidad y la forma de contabilizarla y rendir cuentas, así como de que el tema ha recibido menos atención en la práctica, el debate público y la investigación en comparación con otros temas de sostenibilidad, como el cambio climático. Sin embargo, el avance de la biodiversidad y su

pérdida, debido a su importancia, cambiará fundamentalmente la relación entre las organizaciones y la naturaleza. Por lo tanto, es un tema que merece mayor consideración y atención a medida que desarrollamos las mejores formas y enfoques para dar cuenta de la biodiversidad y su conservación.

Referencias

- Addison, P., Bull, J. and Milner-Gulland, E. (2019). Using Conservation Science to Advance Corporate Biodiversity Accountability. *Conservation Biology*, 33(2), 307–318
- Atkins, J. and Atkins, B. (eds) (2016). *The Business of Bees: An Integrated Approach to Bee Decline and Corporate Responsibility*. Greenleaf.
- Capitals Coalition and Cambridge Conservation Initiative. (2020). Integrating Biodiversity into Natural Capital Assessments. www.capitalscoalition.org (accessed 7 December 2020).
- Ceballos, G., Ehrlich, P. R., Barnosky, A. D., García, A., Pringle, R. M. and Palmer, T. M. (2015). Accelerated Modern Human-Induced Species Losses: Entering the Sixth Mass Extinction. *Science Advances*, 1(5), e1400253.
- Christian, J. (2014). Accounting for Biodiversity: A Deep Ecological Perspective. In M. Jones (ed.), *Accounting for Biodiversity*. Routledge.
- Convention for Biological Diversity (CBD). (2020a). Introduction. www.cbd.int/intro/ (accessed 20 October 2020).
- Convention for Biological Diversity (CBD). (2020b). Targets. www.cbd.int/sp/targets/ (accessed 20 October 2020).
- Cuckston, T. (2018). Making Accounting for Biodiversity Research a Force for Conservation. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(3), 218–226.
- Dasgupta, P. (2021). *The Economics of Biodiversity: The Dasgupta Review*. HM Treasury.
- Dey, C. and Russell, S. (2014). Who Speaks for the River? Exploring Biodiversity Reporting Using an Arena Approach. In Jones, M. (ed.), *Accounting for Biodiversity*. Routledge.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2021). International <IR> Framework. <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> (accessed 1 March 2021).
- IPBES. (2020). Home. <https://ipbes.net> (accessed 4 December 2020).
- Jones, M. (2010) Accounting for the Environment: A Theoretical Perspective. *Accounting Forum*, 34(2), 123–138
- Jones, M. (ed.) (2014). *Accounting for Biodiversity*. Routledge.
- KPMG (2020). The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (accessed 2 December 2020).
- Natural Capital Coalition (2016). Natural Capital Protocol. <https://naturalcapitalcoalition.org/natural-capital-protocol> (accessed 20 November 2020).
- Natural Capital Coalition (2020). The Coalition. <https://naturalcapitalcoalition.org/the-coalition> (accessed 20 November 2020).
- Österblom, H., Jouffray, J.-B., Folke, C., Crona, B., Troell, M., Merrie, A. and Rockström, J. (2015). Transnational Corporations as “Keystone Actors” in Marine Ecosystems. *PLOS One*, 10(5), e0127533.
- Robertson, M. (2017). *Sustainability: Principles and Practice*. Routledge.
- Secretariat of the Convention on Biological Diversity (CBD) (2020) Global Biodiversity Outlook 5. www.cbd.int/gbo/gbo5/publication/gbo-5-en.pdf (accessed 6 October 2020).
- Siddiqui, J. (2013). Mainstreaming biodiversity accounting: Potential implications for a developing economy. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(5), 779–805.
- TEEB. (2020). Home. <http://teebweb.org/> (accessed 19 November 2020).
- UN (1992). *Convention on Biological Diversity*. UN.

- We Value Nature. (2020). Home. <https://wevaluenature.eu/> (accessed 4 December 2020).
- WWF (2019). Home. <https://support.wwf.org.uk/> (accessed 30 December 2019).
- WWF (2020). Living Planet Report 2020. <https://livingplanet.panda.org/> (accessed 20 November 2020).

Lecturas y recursos adicionales

- Bebbington, J., Cuckston, T. and Ferger, C. (2021). Biodiversity. In J. Bebbington., C. Larrinaga., B. O'Dwyer and I. Thomson (eds), *Handbook on Environmental Accounting*. Routledge.
- CBD (2020). Business Reporting on Biodiversity. www.cbd.int/business/projects/reporting.shtml (accessed 20 October 2020).
- Feger, C., Mermet, L., Vira, B. Addison, P. F. E., Barker, R., Birkin, F., Burns, J., Cooper, S., Couvet, D., Cuckston, T., Daily, G. C., Dey, C., Gallagher, L., Hails, R., Jollands, S., Mace, G., McKenzie, E., Milne, M., Quattrone, P., Rambaud, A., Russell, S., Santamaria, M. and Sutherland, W. J. (2018). Four Priorities for New Links between Conservation Science and Accounting Research. *Conservation Biology*, 33(4), 972–975.
- Gray, R. and Milne, M. (2018). Perhaps the Dodo Should Have Accounted for Human Beings? Accounts of Humanity and (Its) Extinction. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(3), 826–848.
- Russell, S., Milne, M. and Dey, C. (2017). Accounts of Nature and the Nature of Accounts: Critical Reflections on Environmental Accounting and Propositions for Ecologically Informed Accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(7), 1426–1458.
- Tregidga, H. (2013). Biodiversity Offsetting: Problematisation of an Emerging Governance Regime. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(5), 806–832.
- Unilever (2020). Unilever Suppliers: A Closer Look at Biodiversity. www.unilever.com/Images/biodiversity-booklet-a5-final_tcm244-409216_en.pdf (accessed 20 October 2020).

Capítulo 12. Contabilidad de los derechos humanos

Los Derechos Humanos son los derechos y libertades fundamentales que corresponden a todos los seres humanos (ONU, 1948). Tal vez no se pueda encontrar una cuestión social más importante que los derechos humanos, ya que van al corazón de los valores de las libertades y la justicia y, en relación con los temas centrales de este libro, la sostenibilidad y la responsabilidad. Las cuestiones de derechos humanos son amplias y transversales. Un examen detallado de los ODS, por ejemplo, muestra que muchos de los objetivos identificados están relacionados con los derechos humanos o se entrecruzan con ellos. Por otra parte, y como señalaremos en este capítulo, los derechos humanos son una cuestión importante para las organizaciones y la relación entre los derechos humanos y las organizaciones es compleja.

En este capítulo, tras definir brevemente los derechos humanos, centramos nuestro debate en aspectos centrales para las organizaciones, la contabilidad y la rendición de cuentas. Analizamos varias organizaciones y normativas de protección de los derechos humanos que operan tanto a nivel global como organizativo antes de centrar nuestra atención en las prácticas actuales de contabilidad y rendición de cuentas. Una vez examinada la práctica contemporánea, tratamos de reflexionar sobre los límites de la práctica actual y considerar cómo podría evolucionar o cambiar la contabilidad para abordar mejor las violaciones de los derechos humanos y tratar las cuestiones de rendición de cuentas de las organizaciones en relación con los derechos humanos. Al final de este capítulo deberás:

- Ser capaz de definir y tener una comprensión de los derechos humanos.
- Comprender por qué las consideraciones de derechos humanos son importantes para las organizaciones y la contabilidad.
- Conocer los regímenes de gobernanza que operan a nivel global y organizativo en relación con los derechos humanos.
- Conocer algunas prácticas actuales de contabilidad y rendición de cuentas en relación con los derechos humanos.
- Tener una conciencia crítica de los límites de las prácticas actuales y de cómo podrían mejorarse.

12.1 Derechos humanos

Como ya se ha señalado, los derechos humanos se refieren a los derechos y libertades básicos que corresponden a todos los seres humanos. Tal y como se recoge en la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH) de la ONU, los derechos humanos comprenden tanto los derechos civiles y políticos como los económicos, sociales y culturales. Los derechos civiles y políticos incluyen, por ejemplo, el derecho a la vida, la libertad y la propiedad; la libertad de expresión, la búsqueda de la felicidad y la igualdad ante la ley. Los derechos económicos, sociales y culturales incluyen el derecho a participar en la ciencia y la cultura, el derecho al trabajo y el derecho a la educación. Aunque algunos de los que lean este libro den por sentados estos derechos, es importante reflexionar críticamente sobre la naturaleza de los derechos humanos y considerarlos como una cuestión de sostenibilidad y,

en particular, dado el enfoque de este libro, como una cuestión relevante para las organizaciones y la contabilidad.

La DUDH es un documento clave en el que se recogen los derechos humanos. Redactada por representantes de todo el mundo, la Declaración fue proclamada por la Asamblea General de la ONU en 1948. La DUDH establece los derechos humanos fundamentales que deben protegerse universalmente. Lo hace a través de 30 declaraciones o "Artículos". Por ejemplo, el comienzo del Artículo 1 de la DUDH reza "Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos" (ONU, 1948, p. 2).

Cuando se te pide que pienses en los derechos humanos, lo primero que se te ocurre es pensar en casos en los que claramente se están privando a alguien de sus derechos. Por ejemplo, una situación en la que no es posible ejercer el derecho a la libertad de expresión o la libertad política o religiosa, o en la que se producen prácticas como el trabajo forzado y la trata de seres humanos. También puede ser demasiado fácil considerar estas situaciones desde una perspectiva occidental, lo que puede llevarnos a suponer que los derechos humanos son algo que ocurre en otros lugares, por ejemplo, en el Sur Global. Cuando se adopta esta perspectiva se puede considerar con demasiada facilidad que la cuestión de los derechos humanos está desconectada de la vida cotidiana. Sin embargo, como demostraremos, las violaciones de los derechos humanos ocurren en todo el mundo y muchas de ellas afectan directamente a las organizaciones, especialmente a las que tienen cadenas de suministro mundiales.

De hecho, aunque la cuestión de los derechos de las personas ha sido una consideración de todas las sociedades, ha habido varias cuestiones o acontecimientos recientes, especialmente relevantes para el contexto organizacional, que han puesto el tema de los derechos humanos en el punto de mira. En este capítulo trataremos tres de estos temas: Rana Plaza, la esclavitud moderna y los minerales conflictivos. Sin embargo, lo hacemos reconociendo que sólo son tres temas/acontecimientos relevantes, y que se podrían haber incluido muchos más.

12.1.1 Rana Plaza

El derrumbe de un edificio comercial de ocho plantas, el Rana Plaza, en el que murieron más de 1.000 personas y muchas más resultaron heridas en Bangladesh en 2013, fue un momento clave que sacó a la luz cuestiones de derechos humanos y, en concreto, hizo visible cómo estas cuestiones se entrelazan con las corporaciones globales y sus cadenas de suministro.

El edificio Rana Plaza formaba parte del gran sector de la confección de Bangladesh, un sector que representa el 80% de las exportaciones del país y da empleo a más de 4 millones de personas, de las cuales casi tres cuartas partes son mujeres (Foreign and Commonwealth Office, 2014). La cadena de suministro global de la que formaban parte los trabajadores del edificio Rana Plaza también significó que la catástrofe no fue únicamente una catástrofe de Bangladesh, aunque claramente fueron los más afectados. Si los trabajadores hubieran estado sirviendo principalmente a los mercados locales, lamentablemente la atención internacional habría sido menor. Sin embargo, en el caso del Rana Plaza, las conexiones mundiales se hicieron especialmente evidentes cuando se descubrió que el edificio albergaba los talleres de fabricación de marcas como Mango y Primark. A medida que los medios de comunicación

de todo el mundo difundían imágenes de las marcas de ropa de las empresas que aparecían entre los escombros del edificio, Rana Plaza pasó a ser reconocido como un símbolo del precio que se paga por la moda de bajo coste.

Tras la catástrofe, muchos empezaron a prestar atención a una serie de cuestiones alarmantes que habían formado parte de la vida cotidiana de quienes trabajaban en Rana Plaza, como los conocidos problemas de seguridad, los peligros para la salud y otras malas condiciones laborales. Aunque Rana Plaza era ante todo una cuestión relacionada con el derecho de los trabajadores a un entorno laboral seguro, la tragedia también sacó a la luz cuestiones relacionadas con la explotación de los trabajadores. Esto nos lleva al núcleo de nuestro próximo tema.

12.1.2 Esclavitud moderna

Una cuestión relacionada con los derechos humanos de creciente interés e importancia es la de la esclavitud moderna. Es especialmente relevante para las organizaciones, ya que se refiere a la relación entre el trabajador/empleador y su empleador. Se considera que una persona está en situación de esclavitud si: se ve obligada a trabajar (mediante coacción o amenazas físicas o mentales); es propiedad o está bajo el control de un empleador (también mediante abuso físico o mental o la amenaza de abuso); está deshumanizada, por ejemplo, si se la trata como una mercancía o se la compra o vende como "propiedad"; y/o está físicamente constreñida o tiene restringida su libertad de movimiento (Anti-slavery, 2020). La esclavitud está explícitamente contemplada en el artículo 4 de la DUDH.

La esclavitud moderna puede parecer distante en un primer momento, ya que tiende a tener lugar algo oculta a los ojos del público. Sin embargo, los ejemplos son numerosos. Pensemos en algunos restaurantes que emplean a cocineros traídos del extranjero. El empleado puede encontrarse en una posición muy vulnerable, sin redes, conocimiento del idioma local o comprensión del funcionamiento de la sociedad. Además, es posible que el empleado haya tenido que pagar algo por adelantado para recibir el trabajo, a lo que hay que añadir que el empresario puede haberle retirado el pasaporte, supuestamente para asegurarse de que se comprometa durante un periodo determinado. En estas situaciones suelen estar presentes los rasgos distintivos de la esclavitud moderna: el empleado se ve esencialmente obligado a trabajar, por ejemplo porque el empleador le ha confiscado el pasaporte o el documento de identidad, es propenso al abuso mental, ya que no tiene contactos, depende del empleador y es probable que encuentre restricciones de movimiento o de otro tipo, ya que el empleador no quiere que la persona hable con nadie.

La esclavitud moderna es un problema de derechos humanos que afecta a casi todos los países y contextos. Sin embargo, lo más habitual es que la esclavitud afecte a personas y comunidades vulnerables de las que se pueden aprovechar. Los datos y cifras que figuran en el sitio web de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) (véase "Pausa para reflexionar" más abajo) identifican las crudas cifras mundiales en relación con este problema. La esclavitud moderna y los abusos de los derechos humanos con los que está relacionada están relacionados con las organizaciones, sus sistemas de contabilidad y también tienen dimensiones de rendición de cuentas. Más adelante trataremos estos aspectos. Mientras tanto,

presentamos nuestro tercer problema ilustrativo de derechos humanos que abarca la economía moderna: los minerales conflictivos.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Tomémonos un tiempo para reflexionar sobre el alcance de la esclavitud moderna en el mundo. Las cifras de la OIT (2020) esbozan el problema a través de una cruda lista de hechos.

- En un momento dado de 2016, se calcula que 40,3 millones de personas están sometidas a esclavitud moderna, de las cuales 24,9 millones a trabajos forzados y 15,4 millones a matrimonios forzados.
- Esto significa que hay 5,4 víctimas de la esclavitud moderna por cada 1.000 personas en el mundo.
- Una de cada cuatro víctimas de la esclavitud moderna es un niño.
- De los 24,9 millones de personas atrapadas en trabajos forzados, 16 millones son explotadas en el sector privado, como el trabajo doméstico, la construcción o la agricultura; 4,8 millones en explotación sexual forzosa; y 4 millones en trabajos forzados impuestos por las autoridades estatales.
- Las mujeres y las niñas se ven desproporcionadamente afectadas por el trabajo forzoso: representan el 99% de las víctimas en la industria del comercio sexual, y el 58% en otros sectores.

Las cifras globales son, pues, considerables. Pero, ¿qué significa esto a nivel local? Piense en la zona en la que vive, en los restaurantes en los que quizás se detiene y en los diversos servicios que ofrecen las empresas. ¿Cree que podría encontrar ejemplos de trabajo forzoso, esclavitud moderna o trata de seres humanos en la comunidad? ¿Por qué o por qué no? ¿Cómo se compararía su comunidad con otras ciudades, regiones o países en esta materia? ¿Cuáles serían las posibles razones de estas diferencias?

12.1.3 Minerales conflictivos

Muchos de nuestros dispositivos modernos, como teléfonos móviles, ordenadores portátiles, estaciones de juego y joyas, dependen de una serie de minerales básicos para su fabricación. Cuatro de ellos son la casiterita, la columbita-tantalita, el oro y la wolframita. Una de las regiones clave, si no la única, donde se encuentran estos minerales es la República Democrática del Congo (RDC) y los países africanos limítrofes. Varias campañas de ONG y otros grupos de la sociedad civil han conseguido sacar a la luz las condiciones en las que se extraen estos minerales. Cuestiones como el trabajo forzoso, el trabajo infantil, las violaciones de los derechos humanos y el uso de los ingresos para la compra de armas están presentes en esta industria. Por ello, se ha acuñado el término "minerales conflictivos" para referirse a la extracción de estos minerales en estas condiciones.

Debe quedar claro que los minerales conflictivos son otro ejemplo en el que las cuestiones de derechos humanos están en primer plano. Y, de nuevo, es probable que veamos cómo esto es relevante para las organizaciones, aunque tal vez un tipo más limitado de organización, que es la electrónica y otros fabricantes que dependen de estos minerales en su cadena de

suministro. También es un ejemplo de cuántas cuestiones de derechos humanos se desconocen u ocultan en las cadenas de suministro de productos. ¿Conocía este asunto antes de leer esto? Aunque se trata de una cuestión relativamente conocida y comprendida desde hace tiempo, es probable que algunos de los que están leyendo esto, algunos de los que están en sus teléfonos, tabletas u ordenadores portátiles, también estén considerando ahora los minerales que aparecen en sus dispositivos. A continuación volvemos sobre cómo afecta esto a la contabilidad y cómo ha dado lugar a una regulación contable particular.

12.1.4 Resumen de la introducción a los derechos humanos

Es importante reafirmar que las amenazas y los desafíos a los derechos humanos no sólo se producen en determinadas partes del mundo, aunque también es importante reconocer que hay partes del mundo donde los abusos de los derechos humanos son más escandalosos y urgentes. Los derechos humanos son fundamentales para lograr un medio ambiente, una sociedad y una economía sostenibles y, como ya hemos mencionado, la preocupación por los derechos humanos subyace en muchos de los ODS presentados anteriormente en este libro. La catástrofe del Rana Plaza, la esclavitud moderna y los minerales conflictivos que aquí se abordan, así como las cuestiones de derechos humanos que ponen de manifiesto, llevan a preguntarse por la responsabilidad, y las consiguientes relaciones de rendición de cuentas, de las organizaciones a todos los niveles (por ejemplo, organizaciones gubernamentales y organizaciones empresariales) y por nuestra responsabilidad como consumidores y ciudadanos. Sugerimos que no se reste importancia a esta última, ya que el papel que podemos desempeñar como ciudadanos (poder político) y consumidores (poder adquisitivo) es clave y probablemente constituya una de las principales vías (quizá la única) para lograr cambios. Volveremos sobre el papel del consumidor más adelante, después de examinar la cuestión en relación con las organizaciones y sus sistemas de contabilidad y rendición de cuentas.

12.2 ¿Qué tienen que ver los derechos humanos con las organizaciones y la contabilidad?

Como debería desprenderse claramente del debate anterior y de nuestros ejemplos seleccionados, las cuestiones de derechos humanos tienen una relevancia considerable para las organizaciones. Aunque es evidente que las organizaciones tienen importantes obligaciones morales en materia de protección de los derechos humanos que es preciso destacar, también podemos identificar razones económicas y comerciales.

12.2.1 Impacto de las organizaciones en los derechos humanos

Aunque en la mayoría de los contextos existen obligaciones legales recogidas en la legislación nacional que sustentan la protección de los derechos humanos, puede haber casos en los que éstas se queden cortas, o sean ineficaces, a la hora de proteger los derechos humanos en el lugar de trabajo. Se espera que las empresas se responsabilicen de su impacto sobre los derechos humanos. Las organizaciones empresariales pueden afectar a los derechos humanos de sus empleados y trabajadores contratados, sus clientes, los trabajadores de sus

cadena de suministro, las comunidades en torno a sus operaciones y los usuarios finales de sus productos o servicios. En pocas palabras, pueden tener un impacto -directa o indirectamente- en prácticamente todo el espectro de derechos humanos reconocidos internacionalmente.

Aunque estas responsabilidades en materia de derechos humanos existen para todas las empresas, son especialmente importantes cuando existen cadenas de suministro globales y cuando las operaciones a lo largo de la cadena de suministro están situadas en lugares geográficos donde se sabe que se producen violaciones de los derechos humanos o donde las condiciones no son "visibles". Por ejemplo, aunque de nuevo pueda resultarle más obvio que una empresa con una cadena de suministro que incluye países donde el trabajo infantil es motivo de preocupación debe tener en cuenta los derechos humanos, estas cuestiones no son exclusivas de estas empresas. Por ejemplo, cada vez se presta más atención a la esclavitud moderna en varios países europeos con problemas en sectores como la agricultura y la hostelería -por ejemplo, recolectores y personal de hoteles y restaurantes-, ya que han surgido casos similares a los que hemos descrito anteriormente.

Además, en la economía actual el trabajo se externaliza cada vez más. Parte de esta externalización se produce a nivel local. Esta externalización o "subcontratación" puede crear distancia entre la organización y los empleados al dejar, por ejemplo, en manos de la empresa contratante la contratación de los trabajadores y las condiciones de sus contratos. Estas formas de acuerdos pueden "ocultar" problemas de derechos humanos. Pensemos en el sector de la construcción, donde este tipo de acuerdos de contratación son habituales. Aunque una empresa puede tener el contrato general de un proyecto de construcción, puede tener muy pocos empleados, o ninguno, que participen en la construcción propiamente dicha. En su lugar, organiza el proyecto subcontratando aspectos del trabajo. Además, estos contratistas pueden, a su vez, contratar a subcontratistas y así sucesivamente. Estas formas de relación laboral pueden significar que el trabajador de la obra puede estar muy alejado de la empresa encargada del proyecto, que probablemente no participe en el establecimiento de los acuerdos laborales de contratistas y subcontratistas. Estos acuerdos plantean cuestiones interesantes en cuanto a la responsabilidad y rendición de cuentas de los implicados, en particular la responsabilidad y rendición de cuentas de la empresa situada en la parte superior de la cadena de empleo.

12.2.2 Derechos humanos y riesgo organizativo

Al igual que otros temas que hemos tratado, los derechos humanos también representan riesgos y problemas de reputación para las organizaciones. Consideremos los ejemplos anteriores. Las tiendas de moda que fabricaban su ropa en Rana Plaza se vieron sometidas a un inmenso escrutinio tras la tragedia, las empresas de electrónica que dependen de minerales que pueden proceder de zonas en conflicto corren el riesgo de ver dañada su reputación, al igual que las empresas que realizan trabajos forzados, a sabiendas o no.

La creciente atención prestada a las nociones de trabajo digno y justo (incluida, entre otras, la esclavitud moderna), así como una serie de cuestiones de derechos humanos relacionadas con el medio ambiente -incluida la afirmación cada vez más extendida de que las empresas,

al provocar a sabiendas el cambio climático, están vulnerando nuestros derechos humanos fundamentales-, lo convierten en una cuestión de actualidad clave en todo el mundo. Y, como hemos señalado, las cuestiones de derechos humanos no son sólo un problema para las empresas de los países del Sur o que operan en ellos. Los derechos humanos son un problema para todas las organizaciones en todos los países.

12.3 Organizaciones y normas de protección de los derechos humanos

Como cabría esperar, dada la naturaleza y la importancia fundamental de los derechos humanos, existe un gran número de organizaciones y diversas normativas que tienen como objetivo tanto la promoción como la protección de los derechos humanos. Éstas constituyen una parte importante del contexto en el que operan las organizaciones y la contabilidad. A continuación expondremos algunas organizaciones mundiales clave y, posteriormente, nos centraremos en aquellas que son especialmente relevantes para el tema central de este libro, la contabilidad y la rendición de cuentas.

12.3.1 Las Naciones Unidas

La institución internacional más importante en la promoción y protección de los derechos humanos es la Organización de las Naciones Unidas (ONU). La Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUDH) presentada anteriormente establece los derechos fundamentales que deben protegerse universalmente y constituye la base sobre la que se enmarcan la mayoría de los debates en torno a los derechos humanos. Además, la ONU tiene la protección de los derechos humanos en el centro de su trabajo en todas sus actividades. Presentamos brevemente tres aspectos de la ONU y de su atención a los derechos humanos más pertinentes para la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas.

12.3.1.1 Los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos

Quizás la más relevante de las actividades y supervisión de la ONU para las organizaciones y la contabilidad sean los Principios Rectores de la ONU sobre las Empresas y los Derechos Humanos. A menudo se hace referencia a estos Principios Rectores como los Principios de Ruggie o el Marco de Ruggie en honor al profesor John Ruggie, que prestó sus servicios a la ONU como Representante Especial para Empresas y Derechos Humanos a finales de la década de 2000. En el desempeño de su cargo, Ruggie recibió el encargo de impulsar los debates sobre la relación entre empresas y derechos humanos. Ruggie propuso los principios en 2008, y posteriormente fueron aprobados por el Consejo de Derechos Humanos de la ONU.

Los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos son un conjunto de directrices tanto para los Estados como para las empresas y dejan claro que todas las empresas tienen un papel que desempeñar en el respeto de los derechos humanos a través de operaciones responsables y respetando todas las leyes y normas nacionales e internacionales pertinentes. Se aplican a todos los Estados y empresas, independientemente de su tamaño,

propiedad, sector y estructura. Los Principios Rectores se basan en los tres pilares de proteger, respetar y remediar (véase "Pausa para reflexionar" más abajo).

McPhail y Ferguson (2016) analizan los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las empresas y los derechos humanos y consideran su relevancia para la contabilidad. Identifican que los Principios Rectores representan un cambio "potencialmente significativo" en el contexto en el que opera la contabilidad y señalan que el segundo pilar de los principios, el que subraya que las empresas tienen la responsabilidad de respetar los derechos humanos, es particularmente importante. En la siguiente sección de este capítulo se analiza con más detalle el papel de la contabilidad en esta tarea.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos establecen el panorama de cómo las organizaciones empresariales deben considerar los derechos humanos en sus operaciones.

Los Principios Rectores de la ONU se basan en el reconocimiento de (ONU, 2011, p. 1):

- a) Las obligaciones existentes de los Estados de respetar, proteger y hacer efectivos los derechos humanos y las libertades fundamentales;
- b) El papel de las empresas como órganos especializados de la sociedad que desempeñan funciones especializadas, obligadas a cumplir todas las leyes aplicables y a respetar los derechos humanos;
- c) La necesidad de que los derechos y obligaciones vayan acompañados de recursos apropiados y efectivos en caso de incumplimiento.

Aunque en un principio estos tres pilares de protección, respeto y reparación puedan parecer abstractos y algo alejados de las decisiones empresariales reales, el reconocimiento de los Principios Rectores tiene implicaciones tangibles en la forma en que las empresas planifican sus actividades, operan en múltiples contextos y toman decisiones relativas a sus propios empleados y a los diversos grupos de partes interesadas.

Tómese un momento para reflexionar sobre lo que significan los Principios Rectores de la ONU para las empresas. Por ejemplo, puedes hacer una búsqueda rápida en Internet para averiguar si ha habido cobertura de prensa sobre posibles violaciones de los derechos humanos y la esclavitud moderna en el país en el que vives. Un ámbito en el que podría fijarse es el de la industria agrícola que suministra frutas y verduras. Hay varios ejemplos en todo el mundo que muestran cómo la agricultura intensiva en mano de obra depende a menudo de trabajadores migrantes, que suelen estar indocumentados y en una posición muy vulnerable (véase Oxfam, 2019).

Una vez que te hayas familiarizado con el escenario, podrías considerar el caso y la agricultura en general a la luz de los tres pilares destacados anteriormente. ¿Hay motivos para dudar de que el Estado haya respetado y protegido los derechos humanos y las libertades fundamentales en el caso? ¿Parece que las empresas implicadas han cumplido todas las leyes aplicables y respetado los derechos humanos? ¿Hay intentos de remediar las posibles violaciones de los derechos humanos y, en caso afirmativo, qué tipo de implicaciones tendrían tales remedios para la industria, las empresas, las operaciones y los productos en cuestión?

12.3.1.2 La Organización Internacional del Trabajo

La segunda institución de la ONU que examinamos aquí es la Organización Internacional del Trabajo (OIT), cuyo cometido se sitúa más específicamente en el ámbito laboral. La fundación de la OIT en 1919 está estrechamente relacionada con la creación de la Sociedad de Naciones, predecesora de la ONU, cuyo objetivo era el establecimiento de la paz universal. Sin embargo, se percibió que la paz universal sólo puede durar si se basa en la justicia social. Dado que en aquella época los trabajadores eran objeto de una explotación generalizada en las naciones industrializadas, se consideró importante, en aras de la justicia social, crear una institución internacional, la OIT, que reuniera a gobiernos, empresarios y trabajadores para tratar de mejorar las condiciones de trabajo y eliminar las penurias. Hoy en día, la OIT es una agencia de la ONU que establece normas internacionales del trabajo para avanzar en la justicia social y promover el trabajo decente en el lugar de trabajo. Un documento clave de la OIT es la Declaración sobre los Principios y Derechos Fundamentales en el Trabajo.

Adoptada en 1998, la Declaración de la OIT compromete a los Estados miembros a respetar y promover principios y derechos en cuatro categorías: libertad de asociación y reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva, eliminación del trabajo forzoso y obligatorio, abolición del trabajo infantil y eliminación de la discriminación en materia de empleo y ocupación (OIT, 2020). La Declaración de la OIT deja claro que estos derechos son universales y se aplican a todas las personas en todos los Estados, independientemente del nivel de desarrollo económico. También se mencionan los grupos con necesidades especiales, incluidos los desempleados y los trabajadores migrantes. Es importante destacar que la Declaración reconoce que el crecimiento económico por sí solo no es suficiente para garantizar la igualdad, el progreso social y la erradicación de la pobreza.

12.3.1.3 Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU

Más recientemente, las Naciones Unidas han destacado las cuestiones de derechos humanos en los ODS. Aunque no hay un objetivo específico sobre la protección de los derechos humanos, se trata de una cuestión transversal a todos los objetivos, que aparece en particular en las metas subyacentes. Por ejemplo, los objetivos relativos a la pobreza, el hambre, las desigualdades, el clima y el trabajo digno están todos relacionados con la cuestión de los derechos humanos. De hecho, varias de las metas del Objetivo 8 Trabajo decente y crecimiento económico mencionan explícitamente el trabajo forzoso y la esclavitud moderna. Por ejemplo, la meta 8.7 reza "Adoptar medidas inmediatas y eficaces para erradicar el trabajo forzoso, poner fin a la esclavitud moderna y la trata de personas y garantizar la prohibición y eliminación de las peores formas de trabajo infantil, incluido el reclutamiento y la utilización de niños soldados, y para 2025 poner fin al trabajo infantil en todas sus formas". De hecho, una revisión de los ODS en su totalidad demuestra que los derechos humanos son una consideración clave dentro de los objetivos.

12.3.2 Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales

Junto a la ONU, otra institución internacional significativa en el contexto de los derechos humanos es la OCDE. En concreto, las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas

Multinacionales, que desempeñan un importante papel en la esfera mundial. Las Directrices han sido acordadas multilateralmente por los gobiernos e incluyen recomendaciones a las empresas multinacionales sobre una conducta empresarial responsable. En esencia, estas Directrices no vinculantes explican cómo los gobiernos esperan que las empresas multinacionales lleven a cabo sus operaciones. Las Directrices se establecieron por primera vez en 1976 y se han actualizado periódicamente desde entonces. La revisión más reciente se publicó en 2011. Aunque la necesidad de respetar los derechos humanos ya se había incluido anteriormente en las Directrices, la revisión de 2011 dio más protagonismo a los derechos humanos, además de alinear las Directrices con los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos de la ONU mencionados anteriormente.

Las Directrices abarcan una serie de temas relevantes para la conducta empresarial responsable, como los derechos de los consumidores, el soborno y la fiscalidad, y se consideran un documento internacional significativo desde la perspectiva del gobierno mundial de las empresas en el ámbito de los derechos humanos. Las Directrices hacen hincapié en que las empresas deben seguirlas en todos los países en los que operan y, por ejemplo, evitar causar o contribuir a causar impactos adversos sobre los derechos humanos, establecer un compromiso político de respeto de los derechos humanos y llevar a cabo procesos adecuados de diligencia debida en materia de derechos humanos para identificar y abordar posibles problemas e impactos sobre los derechos humanos (OCDE, 2011).

12.3.3 Gobiernos y leyes nacionales

Como se ha señalado, los gobiernos y las instituciones jurídicas internacionales y nacionales tienen responsabilidades en materia de derechos humanos. Esta responsabilidad incluye la respuesta de las empresas y otras organizaciones a los derechos humanos, ya que es deber del Estado establecer y hacer cumplir las obligaciones de los tratados nacionales en la legislación nacional. Por lo tanto, las leyes nacionales incluyen protecciones diversas y diferenciadas contra los abusos de los derechos humanos por parte de las empresas. Las leyes laborales, las leyes de salud y seguridad y las leyes contra la discriminación en el lugar de trabajo son algunos ejemplos. Esbozamos otros dos ejemplos relacionados con los fenómenos que hemos ilustrado anteriormente, pero también recordamos que son sólo dos de los muchos ejemplos de este tipo.

12.3.3.1 Leyes de esclavitud moderna

Como la esclavitud moderna ha recibido cada vez más atención internacional en los últimos años, los gobiernos han tomado medidas para revisar su legislación sobre el tema. Como resultado, han surgido en todo el mundo varias leyes dedicadas específicamente a la esclavitud moderna. La Ley de Transparencia en las Cadenas de Suministro de California, que entró en vigor en 2012, se menciona a menudo como un ejemplo pionero. Exige a los grandes fabricantes que operan en California que sean transparentes en cuanto a sus acciones para erradicar la esclavitud y la trata de seres humanos en sus cadenas de suministro. A nivel nacional, una de las primeras fue la Ley de Esclavitud Moderna del Reino Unido, que entró en vigor en octubre de 2015. La Ley de Esclavitud Moderna exige a las empresas de Inglaterra y Gales con un volumen de negocios superior a 38 millones de libras esterlinas que

garanticen que la esclavitud y la trata de seres humanos no tienen lugar en sus negocios y cadenas de suministro. La Ley exige a las empresas que publiquen una declaración sobre la trata de seres humanos firmada por uno de los directores de la empresa. Esto conlleva muchas implicaciones para la empresa y la función contable. Existen leyes similares en otros lugares, como en Australia, cuya Ley de Esclavitud Moderna entró en vigor en 2018.

12.3.3.2 Regulación de los minerales de conflicto

En Estados Unidos, la Ley Dodd-Frank de 2010 (o, en su versión completa, Ley Dodd-Frank de Reforma de Wall Street y Protección del Consumidor) se aprobó en respuesta a la crisis financiera mundial de 2008. La Ley supuso un cambio significativo en la regulación financiera de Estados Unidos. Aunque la Ley Dodd-Frank afecta a muchos aspectos de la regulación financiera, un área clave en relación con los derechos humanos es la divulgación obligatoria relacionada con los minerales conflictivos, la cuestión comentada anteriormente. La Ley Dodd-Frank contiene requisitos de divulgación para las empresas en relación con sus operaciones en zonas de conflicto e incluye el requisito de que las empresas que utilicen oro, estaño, tungsteno y tantalito se esfuercen por determinar si esos materiales proceden de la República Democrática del Congo (RDC) o de un país limítrofe y, en caso afirmativo, lleven a cabo una revisión de "diligencia debida" de su cadena de suministro para determinar si sus compras de minerales están financiando a grupos armados del este de la RDC. La norma exige a las empresas que informen públicamente sobre su diligencia debida y que sometan sus informes a una auditoría independiente.

En Europa, la normativa sobre minerales conflictivos de la Unión Europea entrará en vigor en 2021. La normativa abarca los mismos minerales y se centra en cuestiones similares a las de la Ley Dodd-Frank antes mencionada, exigiendo a todos los importadores de la UE que garanticen que los minerales con los que comercian no han sido producidos de manera que financien conflictos u otras prácticas ilegales relacionadas. El Reglamento se basa en las orientaciones de la OCDE sobre el comercio de minerales conflictivos e incluye requisitos sobre gestión de riesgos, auditoría por terceros independientes e informes periódicos sobre la diligencia en la cadena de suministro.

12.3.4 ONG internacionales

Hay muchas ONG, grupos sociales y otras organizaciones creadas para hacer frente a los abusos contra los derechos humanos en todo el mundo. Muchos de estos grupos se centran en la promoción de los derechos humanos en general, así como en tratar de señalar los abusos de los derechos humanos o los acontecimientos y condiciones propensos a las violaciones de los derechos humanos. Sin embargo, existe también un rasgo definitorio adicional para el trabajo en derechos humanos, que está relacionado con algunos de los derechos civiles y políticos incluidos en la Declaración de los Derechos Humanos, como la libertad de expresión y la igualdad ante la ley. Existen numerosos ejemplos históricos y contemporáneos de situaciones en las que los gobiernos no han tolerado a los disidentes o a las personas con opiniones contrarias al partido político gobernante o al gobernante y, en consecuencia, han encarcelado o silenciado a personas por sus opiniones. En tales casos, a menudo es incierto que el individuo reciba un juicio justo o sea tratado con igualdad ante la ley. A lo largo de

los años, las organizaciones internacionales de derechos humanos han dado a conocer numerosos casos a la comunidad internacional.

Amnistía Internacional es una organización internacional de larga trayectoria y probablemente la más conocida, centrada en la protección y la educación en torno a los derechos humanos. Amnistía Internacional trata de mantener una total independencia de gobiernos, ideologías políticas, intereses económicos o religiones, y de ahí que, por ejemplo, no acepte fondos de gobiernos o partidos políticos para la investigación sobre derechos humanos. Otro ejemplo internacional muy conocido es Human Rights Watch, que en su trabajo sobre derechos humanos se centra en gobiernos, grupos armados y empresas. Al igual que Amnistía Internacional, Human Rights Watch también rechaza la financiación gubernamental, y hace hincapié en cómo revisa todas las demás posibles donaciones para garantizar la independencia de su trabajo. Además de estas dos, otras ONG internacionales importantes, como Oxfam Internacional, incluyen la labor de derechos humanos entre sus competencias.

12.3.5 Resumen de las organizaciones y normativas de protección de los derechos humanos

Existen diversas organizaciones y marcos internacionales y nacionales que operan en el ámbito de los derechos humanos. Ya hemos mencionado algunas. Estas organizaciones y normativas son los principales impulsores de los procesos y prácticas de contabilidad y rendición de cuentas, ya que conforman el contexto en el que se relacionan y al que, en muchos sentidos, responden.

12.4 Contabilidad de las prácticas de derechos humanos

En el contexto que acabamos de analizar, especialmente en el contexto normativo, se ha producido un aumento del número de organizaciones que contabilizan los derechos humanos o reconocen posibles rendiciones de cuentas en materia de derechos humanos y su protección. Sin embargo, hay que reconocer que tales prácticas no están generalizadas ni tan desarrolladas como en algunos de los otros aspectos de la sostenibilidad que hemos tratado en los capítulos anteriores. Al mismo tiempo, es necesario reconocer que muchas prácticas contables pueden tener importantes implicaciones indirectas o directas sobre los derechos humanos.

En esta sección esbozaremos algunos de los aspectos clave de las prácticas organizativas relacionadas con los derechos humanos. Al igual que con los demás temas tratados en el libro, le animamos a que reflexione de forma crítica tanto sobre el potencial como sobre los límites de las prácticas actuales analizadas. Por ejemplo, ¿permiten las prácticas actuales que las organizaciones se hagan responsables de sus impactos sobre los derechos humanos?

12.4.1 Contabilidad de los derechos humanos

Los derechos humanos son un reto para la contabilidad. Al fin y al cabo, podemos acabar haciéndonos preguntas como: ¿cómo se rinde cuentas de los seres humanos? ¿Es posible medir cómo se cuidan los derechos humanos? ¿Se puede poner una cifra cuantitativa o incluso un valor monetario a los derechos humanos? Esto no quiere decir que la contabilidad no tenga nada que ver con los derechos humanos. Desde luego que sí. Pero el papel de la contabilidad no es tan obvio como lo es en relación con, por ejemplo, el clima y el agua, como hemos tratado en los capítulos anteriores.

Una de las razones es que los abusos, violaciones e incidentes relacionados con los derechos humanos tienden a producirse en la sombra. Pensemos, por ejemplo, en la esclavitud moderna, en la que es típico que los empleados en puestos vulnerables no tengan contratos formales y a menudo reciban su salario (bajo e irregular) en pagos en efectivo. Esto implica que dichos contratos y pagos no aparecen en las cuentas formales. Del mismo modo, en las cadenas de suministro mundiales la producción puede subcontratarse a fábricas clandestinas ilícitas, gestionadas con mano de obra forzada que trabaja en condiciones inhumanas e insalubres. En otras palabras, una organización puede tener que considerar cómo contabiliza algo que puede permanecer oculto y, por tanto, sobre lo que puede no tener información. Como tal, la contabilidad desempeña un papel diferente cuando se trata de consideraciones de derechos humanos, ya que podemos, por ejemplo, tener que prestar más atención a lo que no está ahí, o tal vez comparar si algunas cifras agregadas y ratios parecen estar dentro de lo que cabría esperar. Estas cuestiones pueden ser competencia de la contabilidad de gestión, la diligencia debida en materia de derechos humanos o la garantía, por ejemplo, como veremos con más detalle en la sección siguiente.

Esto no quiere decir que no haya necesidad de indicadores de derechos humanos. Esto también se destaca en el Principio 20 de los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos, que dice: "A fin de verificar si se están abordando las consecuencias negativas sobre los derechos humanos, las organizaciones empresariales deben hacer un seguimiento de la eficacia de su respuesta. El seguimiento debe: (a) basarse en indicadores cualitativos y cuantitativos apropiados; (b) basarse en la información procedente de fuentes internas y externas, incluidos los grupos de interés afectados." Los marcos para la elaboración de informes a los que volveremos más adelante ofrecen algunas orientaciones a las organizaciones. Centrándose específicamente en los derechos humanos, el marco de información de los Principios Rectores de la ONU pretende ayudar a las empresas a comunicar cómo están trabajando con los temas incluidos en los Principios Rectores de la ONU sobre las empresas y los derechos humanos. Además, las normas de divulgación del GRI abordan los derechos humanos a través de indicadores sobre formación, inversiones y operaciones que han sido objeto de revisiones o evaluaciones de impacto en materia de derechos humanos.

Sin embargo, la orientación adicional sobre estos indicadores es limitada. Algunos ejemplos podrían incluir un número de posibles incidentes relacionados con los derechos humanos, cifras sobre contratos que incluyan cláusulas de derechos humanos, así como información sobre visitas periódicas a organizaciones e instalaciones de la cadena de suministro. También

existe la posibilidad de que los derechos humanos impliquen un riesgo financiero sustancial para la organización, por lo que a veces puede ser necesario tener en cuenta estas posibles consecuencias económicas en la información financiera.

12.4.2 Cómo la contabilidad puede aumentar la rendición de cuentas sobre los derechos humanos

Como hemos señalado anteriormente, el hecho de que los problemas y las violaciones de los derechos humanos se produzcan a menudo en la sombra, ocultos a la mirada pública, plantea retos a las organizaciones en cuanto a cómo pueden identificar posibles situaciones a las que se deba prestar atención. Aunque obviamente también hay empresas que participan a sabiendas en violaciones de los derechos humanos o en prácticas cuestionables por motivos de lucro, la mayoría de las organizaciones intentan mantener la casa en orden y seguir buenas prácticas. No obstante, periódicamente aparecen noticias sobre incidentes en los que se demuestra que se han producido violaciones de los derechos humanos en las cadenas de suministro de grandes organizaciones. Por lo general, la empresa destaca su compromiso con los derechos humanos y su seguimiento de las mejores prácticas y las normas más estrictas disponibles. Aun así, cuestiones como las complejas cadenas de suministro mundiales, la subcontratación y la enérgica reducción de costos pueden hacer que una organización sea más propensa a los riesgos relacionados con los derechos humanos. Por otra parte, incluso si la organización no era consciente de algunas acciones ilícitas que tienen lugar mucho más allá de sus propios límites organizativos, todavía puede ser considerada responsable de tales violaciones.

12.4.2.1 Diligencia debida en materia de derechos humanos

Una de las características centrales de los Principios Rectores de la ONU sobre las empresas y los derechos humanos es la expectativa de que las empresas lleven a cabo procesos de diligencia debida en materia de derechos humanos para ayudar a identificar, prevenir, mitigar y dar cuenta de sus impactos adversos sobre los derechos humanos. Este requisito también tiene una relevancia directa para la rendición de cuentas, la presentación de informes y la auditoría de las empresas, ya que contar con procesos de diligencia debida adecuados y eficaces requiere comprometerse con estas cuestiones e informar sobre ellas de forma continua.

Además de exigir la diligencia debida, los Principios Rectores de la ONU orientan a las empresas sobre cómo llevar a cabo procesos de diligencia debida en materia de derechos humanos. Un aspecto clave aquí es que la diligencia debida debe centrarse tanto en los impactos adversos reales como potenciales sobre los derechos humanos. Esto significa que, si bien es importante que una empresa trate de remediar cualquier impacto real, es igualmente significativo que se dediquen esfuerzos a prevenir o mitigar cualquier posible impacto futuro. Las repercusiones negativas sobre los derechos humanos suelen deberse a problemas estructurales, por lo que estos riesgos pueden abordarse (o empeorarse) de forma más eficaz si se toman decisiones en las primeras fases del proceso de inversión o de la firma de un contrato con un proveedor. Los Principios Rectores de la ONU también reconocen que, en ocasiones, puede estar fuera del alcance de una gran empresa llevar a cabo procesos

exhaustivos de diligencia debida en materia de derechos humanos en todas sus funciones, contratos y cadenas de valor. En tales situaciones, se señala que la organización debe tratar de establecer políticas generales en materia de derechos humanos y centrar sus recursos en llevar a cabo procesos minuciosos de diligencia debida en operaciones, contratos o zonas geográficas específicas, que se considere que presentan el mayor riesgo de sufrir riesgos potenciales y reales adversos para los derechos humanos. Además de los Principios Rectores de la ONU, las organizaciones también pueden basarse en la Guía de Debida Diligencia de la OCDE para una Conducta Empresarial Responsable (OCDE, 2018), que proporciona orientación para llevar a cabo procesos de debida diligencia sobre dichos temas e ilustra la relevancia práctica de seguir los Principios Rectores de la ONU y otras recomendaciones clave.

Aunque los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos cuentan con un amplio apoyo, las expectativas son, no obstante, principalmente recomendaciones y, por lo tanto, depende de las empresas cómo y en qué medida se comprometen con los Principios. Aunque los Principios hacen hincapié en que la aplicación de procesos exhaustivos de diligencia debida es importante desde el punto de vista de la gestión de riesgos y, por lo tanto, aporta claros beneficios a la organización, es evidente que el compromiso con dichos procesos y su desarrollo continuo en algunas empresas es parcial o inexistente. Las razones pueden ser diversas, como el temor a que aumenten los costos, la falta de conocimientos o incluso la ignorancia absoluta.

12.4.2.2 Contadores, funciones contables y derechos humanos

Las prácticas contables pueden ser útiles para reducir la posibilidad de que se produzcan violaciones de los derechos humanos tanto dentro de los límites de la organización como en su cadena de suministro. Un ejemplo obvio es el de las funciones de auditoría interna y externa. Al establecer procesos internos rigurosos en relación con las cadenas de suministro y la subcontratación, una organización puede mejorar la información de que dispone sobre estas actividades. La función de contabilidad puede desempeñar un papel clave en términos de desarrollo de sistemas de información suficientes, así como en la recopilación y evaluación de la información. Sin embargo, es muy posible que en este ámbito las empresas puedan beneficiarse de la colaboración con otros grupos u organizaciones que tengan más experiencia en derechos humanos o conocimientos locales específicos del contexto sobre prácticas culturales y sociales. Estos conocimientos son útiles cuando se trata de identificar posibles proveedores de alto riesgo o zonas donde las violaciones de los derechos humanos son más frecuentes.

Los contables también están en buena posición para utilizar sus conocimientos de gestión de datos para identificar posibles irregularidades en la información recibida de los proveedores u otras organizaciones con respecto a contratos, ofertas o informes de producción. Para tratar de reducir los riesgos en materia de derechos humanos, puede ser útil examinar dicha información desde la perspectiva de si la información presentada sobre precios, compromisos de tiempo u otros detalles plantean dudas o parecen irregulares. Por ejemplo, dicha información puede mostrar que un proveedor se compromete a entregar un pedido con un precio cuya consecución no sería posible si los trabajadores recibieran una remuneración

justa. Si se produce una situación de este tipo, a los directivos de la organización se les puede plantear una decisión que yuxtaponga los beneficios económicos a corto plazo con una rendición de cuentas más amplia en materia de derechos humanos. Por lo tanto, los directivos estarían en mejor posición para tomar la decisión si existieran políticas claras de derechos humanos que indicaran cómo reacciona y aborda la organización los posibles problemas de derechos humanos.

Desde otra perspectiva, una organización debe ser consciente de si sus propios sistemas de gestión, estructuras de incentivos y prácticas contables aumentan su vulnerabilidad a estar expuesta a riesgos en materia de derechos humanos. Por poner un ejemplo sencillo, someter a un proveedor a presiones en términos de plazos de producción ajustados y precios bajos, junto con sanciones estrictas por retrasos en las entregas, es probable que aumente los riesgos. Además, estas situaciones pueden verse acentuadas por políticas organizativas internas. Pensemos en una situación en la que las compensaciones de los directivos de un grupo de empresas dependan de que se alcance un calendario muy rápido o de que se logren márgenes de beneficio elevados. Tales prácticas contables pueden crear incentivos para que los directivos pasen por alto las consideraciones de derechos humanos al intentar mejorar sus resultados en otros parámetros. Por ello, además de contar con políticas y compromisos en materia de derechos humanos, una organización puede beneficiarse del establecimiento de procesos activos de supervisión de los procesos internos para garantizar que no se impongan esos incentivos contraproducentes.

12.4.3 Información y divulgación de los derechos humanos

Como ocurre con muchas de las cuestiones de sostenibilidad tratadas en este libro, la presentación de informes y la divulgación de información han sido un punto clave de la contabilidad y la rendición de cuentas en materia de derechos humanos. Tal vez no resulte sorprendente, dado el contexto antes mencionado, que indica que la legislación y las orientaciones revelan una fuerte preferencia por la presentación de informes y la transparencia como forma de abordar diversos problemas de derechos humanos relacionados con las organizaciones. La atención prestada a la divulgación de información y a la función de presentación de informes pone de relieve el importante papel que desempeña la contabilidad en las relaciones de rendición de cuentas y también el importante vínculo que existe entre la transparencia y la rendición de cuentas. La rendición de cuentas es un medio fundamental para lograr la transparencia en cuanto a las obligaciones y prácticas de una organización en materia de derechos humanos y una base clave para identificar y reconocer las rendiciones de cuentas. Sin embargo, esta presentación de informes puede ser problemática. A continuación analizaremos las distintas prácticas de elaboración de informes antes de volver a debatir algunos de los límites de esta práctica en la siguiente sección.

12.4.3.1 Marcos de información sobre sostenibilidad

Al ser el marco mundial más utilizado para la elaboración de informes de sostenibilidad, el GRI ofrece importantes orientaciones que afectan a las prácticas contables y de elaboración de informes en este ámbito. En los Estándares GRI, las revelaciones sobre derechos humanos se reparten entre varios estándares de revelación, como los centrados en el trabajo infantil,

las evaluaciones de derechos humanos o la salud y seguridad en el trabajo (véase "Enfoque en la práctica" más adelante). En varios de estos estándares, las revelaciones más detalladas sobre temas específicos se refieren tanto a las operaciones de una entidad como a la formación de los empleados. Esto implica que las directrices de información del GRI cubren tanto la exposición y participación de la entidad en actividades que pueden implicar cuestiones de derechos humanos en sus operaciones como sus acciones y políticas para garantizar que el personal sea consciente de las cuestiones y responsabilidades en materia de derechos humanos y se familiarice con ellas. Si se considera esto en relación con los debates sobre materialidad que hemos presentado en capítulos anteriores, es evidente que para algunas entidades estas cuestiones son muy importantes.

Muchas de las revelaciones sobre derechos humanos incluidas actualmente en los Estándares GRI se remontan a una actualización que tuvo lugar en 2011. Como hemos comentado en este capítulo, desde entonces se han producido avances sustanciales en el gobierno de las prácticas de las organizaciones en materia de derechos humanos, y los Principios Rectores de las Naciones Unidas, junto con su marco de información asociado, así como las Directrices de la OCDE, se han convertido en puntos de referencia clave a escala mundial. Los Estándares GRI relativos a los derechos humanos están siendo revisados y desarrollados, con el objetivo no sólo de actualizar la información sobre temas específicos, sino también de hacer de los derechos humanos una consideración más explícita en los Estándares Universales 101, 102 y 103 del GRI. De este modo se pondría de relieve que los derechos humanos son una consideración importante para todas las organizaciones, independientemente de si estas cuestiones se identifican específicamente como materiales o no.

Los derechos humanos también están presentes en otros marcos de elaboración de informes. En el marco <IR>, este tipo de información podría presentarse dentro del capital humano o social y relacional, aunque los derechos humanos no ocupan un lugar destacado en el marco. En SASB, los derechos humanos se incluyen en varias categorías de cuestiones generales, pero sólo se consideran importantes en determinados sectores. La cuestión de los derechos humanos, por tanto, pone de relieve cómo la selección de los marcos de información puede afectar a las revelaciones de la organización.

Enfoque en la práctica: Los Estándares GRI sobre derechos humanos

Las cuestiones de derechos humanos son diversas y deben tenerse en cuenta en toda una serie de actividades organizativas. Esto se refleja también en los Estándares GRI, en los que los derechos humanos aparecen en varios estándares de la serie 400 relativos a temas sociales.

Dado el número de estándares en los que se incluyen los derechos humanos, no los enumeramos todos aquí. En su lugar, le sugerimos que visite el sitio web del GRI y se familiarice con los Estándares GRI y con la información específica sobre cada tema.

Los Estándares GRI que incluyen consideraciones significativas en materia de derechos humanos son:

- GRI 403 Salud y seguridad en el trabajo
- GRI 406 No discriminación

- GRI 407 Libertad de asociación y negociación colectiva
- GRI 408 Trabajo infantil
- GRI 409 Trabajo forzoso u obligatorio
- GRI 410 Prácticas de seguridad
- GRI 411 Derechos de los pueblos indígenas
- GRI 412 Evaluación de los derechos humanos
- GRI 413 Comunidades locales
- GRI 414 Evaluación social de los proveedores

12.4.3.2 El marco de información de los Principios Rectores de la ONU

El Marco de Información de los Principios Rectores de la ONU se ha desarrollado para incorporar los temas incluidos en los Principios Rectores de la ONU sobre las Empresas y los Derechos Humanos a la comunicación y la práctica empresarial (Shift/Mazars, 2015). El marco se ha diseñado intencionadamente para que sea sencillo y fácil de abordar. Contiene 31 preguntas que tocan áreas como el compromiso público, la evaluación de impacto y el seguimiento del desempeño, incluyendo preguntas detalladas y prácticas como "¿Qué tipo de cuestiones de derechos humanos son discutidas por la alta dirección y por el Consejo, y por qué?" y "¿Cómo sabe la empresa si sus esfuerzos para abordar cada cuestión destacada de derechos humanos son eficaces en la práctica?" Para mantener el umbral bajo y animar a las empresas a informar sobre derechos humanos, una empresa puede empezar a seguir las directrices respondiendo como mínimo a ocho de las preguntas.

El Marco de Información de los Principios Rectores de la ONU también incluye orientaciones sobre lo que las organizaciones deben tener en cuenta a la hora de prestar atención y gestionar el riesgo en materia de derechos humanos, así como a la hora de proporcionar posteriormente información sobre derechos humanos a los grupos de interés. La lógica subyacente es que las empresas deben "conocer y mostrar" cómo tienen en cuenta los derechos humanos y cómo los respetan en la práctica. Además de ofrecer orientación a las organizaciones informantes, el marco también incluye orientaciones para los proveedores de garantías sobre cómo evaluar la información y los resultados de las empresas en materia de derechos humanos.

12.4.3.3 Práctica regulada de presentación de informes

Junto con el marco de información voluntaria presentado anteriormente, la legislación específica sobre esclavitud moderna y minerales conflictivos ha afectado a la forma en que las organizaciones informan sobre sus políticas y prácticas en materia de derechos humanos. Esto es evidente cuando se observan los diversos ejemplos prácticos de empresas que informan de acuerdo con diversas legislaciones.

Marks & Spencer, por ejemplo, elabora una declaración sobre esclavitud moderna. Su declaración 2019/2020 (2020), de siete páginas, se publica de acuerdo con la Ley de Esclavitud Moderna del Reino Unido de 2015 y describe las medidas adoptadas por la empresa para prevenir la esclavitud moderna y la trata de seres humanos en su negocio y en su cadena de suministro global. Asimismo, Apple elabora, junto con su informe

medioambiental y su informe sobre la responsabilidad de los proveedores, un informe de divulgación especializado sobre minerales conflictivos (Apple, 2019). Este informe, disponible en línea, responde a los requisitos de la Comisión del Mercado de Valores de Estados Unidos (SEC) sobre la cuestión de los minerales de conflicto. En Australia, Christ et al. (2019) analizaron las divulgaciones sobre esclavitud moderna antes de que se aprobara la Ley Australiana sobre Esclavitud Moderna en 2018. Descubrieron que algunas empresas estaban divulgando voluntariamente varios aspectos y, curiosamente, sugirieron que las divulgaciones de esclavitud moderna requeridas de otras Leyes extranjeras estaban relacionadas con las prácticas voluntarias en Australia. Esto demuestra cómo las prácticas locales de elaboración de informes pueden verse influidas por las prácticas mundiales.

Mientras se desarrollaban las prácticas de información, las organizaciones podían no estar seguras de cómo responder a los requisitos establecidos en algunas de las leyes introducidas recientemente. En respuesta al contexto legislativo en desarrollo, y probablemente también en respuesta a las demandas de la profesión que busca entender cómo hacer operativa la Ley de Esclavitud Moderna en el Reino Unido, el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) publicó una guía sobre lo que debe incluir una declaración sobre esclavitud y trata de seres humanos (véase el apartado "Enfoque en la práctica" más abajo). En estas orientaciones identifican una serie de información que una empresa podría incluir al elaborar sus informes.

Aunque no está muy extendido, es probable que sigamos viendo más atención en la elaboración de informes sobre cuestiones de derechos humanos a medida que sigan recibiendo más atención y la regulación se extienda a más países y regiones.

Enfoque en la práctica: ¿Qué debe incluir la declaración sobre la esclavitud y la trata de seres humanos?

"La Ley proporciona una lista no exhaustiva de la información que puede incluirse:

- La estructura de la organización, su negocio y sus cadenas de suministro
- Su política en materia de esclavitud y trata de seres humanos
- Los procesos de diligencia debida que ha emprendido en relación con el riesgo de esclavitud y trata de seres humanos en sus actividades y cadenas de suministro.
- Las partes de la empresa y las cadenas de suministro en las que existe riesgo de esclavitud y trata de seres humanos.
- Cómo se asegura de que la esclavitud y la trata de seres humanos no se han producido o no se están produciendo en su empresa o en sus cadenas de suministro.
- Formación del personal.

No es obligatorio incluir todo lo anterior, pero debe reflejar las medidas reales adoptadas y no limitarse a reiterar la política de la organización con respecto a la esclavitud. Puede incluir los pasos que la organización tiene intención de dar en el futuro, pero se espera, sin embargo, que las declaraciones futuras informen sobre si estas intenciones se han cumplido o qué pasos se han dado en su lugar."

Fuente: ICAEW (2020)

12.4.4 Resumen de la contabilidad de las prácticas de derechos humanos

En resumen, gran parte de la práctica actual relacionada con la contabilidad de los derechos humanos implica la presentación de informes. Esto está relacionado con el enfoque de la contabilidad en la transparencia y la confianza en que la transparencia conlleva la rendición de cuentas. Sin embargo, la flexibilidad de los marcos de presentación de informes, así como las consideraciones que hemos expuesto anteriormente en relación con la contabilidad y la rendición de cuentas en materia de derechos humanos, ponen de relieve los posibles límites de esta práctica. Por lo tanto, aunque es alentador ver más legislación y prácticas de presentación de informes relacionadas con la contabilidad y la rendición de cuentas en materia de derechos humanos, aún queda mucho por hacer para abordar esta cuestión.

12.5 Desarrollo de prácticas de contabilidad y rendición de cuentas en materia de derechos humanos

No cabe duda de que las cuestiones de derechos humanos revisten una importancia fundamental para las sociedades y organizaciones actuales. Sin embargo, a pesar del aumento de las prácticas relacionadas con la rendición de cuentas en materia de derechos humanos, estas prácticas distan mucho de ser exhaustivas o generalizadas. Aunque ha aumentado la concienciación sobre las cuestiones de derechos humanos en relación con las empresas y, de hecho, con todas las organizaciones, con la ayuda de los Principios Rectores de las Naciones Unidas y, más recientemente, de los ODS, aún queda mucho por resolver. También existe un importante debate sobre la idoneidad de la contabilidad convencional y las actuales prácticas de contabilidad de la sostenibilidad para abordar la agenda de los derechos humanos. A continuación esbozaremos algunas de las cuestiones que debemos considerar de cara al futuro. Para ayudarnos en este debate recurrimos a la investigación contable sobre el tema de la contabilidad y la rendición de cuentas en materia de derechos humanos. Lo hacemos porque, en el contexto de una práctica limitada, los investigadores contribuyen a poner de relieve áreas de relevancia y a plantear cuestiones importantes relacionadas con el tema.

12.5.1 ¿Una mejor presentación de informes y una mayor transparencia mejorarán los derechos humanos?

Como hemos señalado, diversas prácticas contables de las organizaciones pueden tener implicaciones en la forma en que se consideran los derechos humanos, tanto dentro de los límites legales de la organización como en su cadena de suministro. Sin embargo, no ocupan un lugar tan destacado en los debates sobre contabilidad y derechos humanos. En cambio, gran parte de la práctica organizativa y de la legislación reciente introducida en diferentes contextos se centra en mejorar la información y la divulgación de los derechos humanos.

La pregunta que cabe hacerse aquí es, pues, ¿hasta dónde nos lleva en última instancia la presentación de informes sobre derechos humanos? ¿Indica la elaboración de marcos voluntarios de elaboración de informes, como el GRI o el Marco de Información de los Principios Rectores de la ONU, que las organizaciones están proporcionando ahora más y mejor información de calidad sobre los derechos humanos a sus grupos de interés? E incluso

si es así, ¿cuáles son las implicaciones? ¿Actúan de forma diferente los grupos de interés en función de la información que facilitan? Pensemos, por ejemplo, en los ejemplos que hemos mencionado anteriormente, la información sobre esclavitud moderna de Marks & Spencer y el informe sobre minerales conflictivos de Apple, impulsados respectivamente por la Ley sobre Esclavitud Moderna del Reino Unido y la Ley Dodd-Frank de Estados Unidos. ¿Qué grupos de interés siguen estas divulgaciones y cómo influye potencialmente esta información en sus decisiones? Alternativamente, podríamos preguntarnos si la preparación de dicha información pública sobre derechos humanos, junto con el hecho de que alguien podría estar utilizándola, tiene un impacto en la propia organización, es decir, ¿cambian las prácticas como resultado de dichas divulgaciones?

Puede que recuerde preguntas similares planteadas en los capítulos anteriores. De hecho, se trata de consideraciones relevantes en toda la contabilidad y rendición de cuentas de sostenibilidad. Sin embargo, pueden ser más evidentes en el ámbito de los derechos humanos que en el del carbono, el agua y la biodiversidad. Una de las razones de ello tiene que ver con los posibles retos a la hora de medir y cuantificar los aspectos humanos y sociales de la sostenibilidad. Es más fácil medir las emisiones de carbono o los flujos de agua que evaluar, cuantificar y, potencialmente, monetizar en qué medida se han tenido en cuenta los derechos humanos. Al mismo tiempo, a lo largo de varias décadas, un gran número de investigaciones han puesto de relieve los retos que plantea la elaboración de informes empresariales. Por ejemplo, mientras las empresas tengan flexibilidad en cuanto a qué, cuánto y de qué manera informan, es poco probable que ofrezcan informes abiertos y exhaustivos sobre los retos a los que se han enfrentado. Del mismo modo, aunque exista una legislación que estipule la obligatoriedad de ciertas divulgaciones, es poco probable que todas las organizaciones las cumplan si tales requisitos no se aplican y supervisan activamente, incluyendo la imposición de sanciones públicas por cualquier deficiencia.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

En la primera parte de este capítulo hemos identificado el importante papel del ciudadano y del consumidor en lo que respecta a los derechos humanos en su aplicación a las organizaciones. Quizá sea un buen momento para hacer una pausa y seguir reflexionando sobre ello a través de la pregunta "¿De qué manera influyen sus propios hábitos de consumo en la cuestión de los derechos humanos, si es que influyen?".

Podría recurrir a muchos ámbitos para destacar este punto: los alimentos que consume, los locales de hostelería que visita, por ejemplo. Pero tomemos los dos temas que hemos tratado a lo largo del capítulo: la ropa que lleva y la tecnología que compra.

La moda: ¿Dejaría de comprar ropa de una empresa determinada si supiera que es probable que se produzcan violaciones de los derechos humanos en la cadena de suministro? ¿Lo expuesto en este capítulo le ha hecho pararse a pensar en las empresas a las que compra su ropa?

Tecnología: ¿En qué medida le preocupa el posible uso de minerales conflictivos en sus productos tecnológicos? De nuevo, ¿le hace replantearse su comportamiento de compra, quizás comprando menos (por ejemplo, actualizándose con menos frecuencia) o adquiriendo opciones más éticas (por ejemplo, un Fairphone)?

Tómese unos minutos para mirar en Internet qué dice la marca de moda o la empresa tecnológica de su elección sobre los derechos humanos. ¿Informan sobre el impacto

negativo o potencialmente negativo de sus prácticas sobre los derechos humanos? ¿O se limitan a escribir una vaga declaración de compromiso? ¿Proporcionan la información que necesitas como consumidor para comprender el problema y tomar una decisión de compra con conocimiento de causa?

Como hemos destacado a lo largo del capítulo, muchas de las prácticas relacionadas con la rendición de cuentas en materia de derechos humanos pretenden dar transparencia a estas cuestiones y esbozar cómo responde una organización. Pero un aspecto importante es también qué hacen los consumidores con esa información.

12.5.2 Límites de la presentación de informes y rendición de cuentas

Como hemos destacado a lo largo de este capítulo, para muchas organizaciones las cuestiones de derechos humanos tienen lugar más allá de los propios límites de la organización. Hemos observado que esto es especialmente cierto en el caso de las organizaciones con cadenas de suministro complejas que abarcan varios países. Aquí nos enfrentamos de nuevo a la pregunta de ¿hasta dónde llega la responsabilidad de una organización? O, en otras palabras, ¿hasta dónde puede considerarse que una organización es responsable más allá de los límites de la entidad?

Pensemos, por ejemplo, en la moda rápida, tema en el que se centran Antonini y sus colegas (2020) en su investigación. El modelo de negocio de la moda rápida es tal que parece que ningún gran minorista o tienda de Internet produce ninguno de los productos por sí mismo. Todos los productos se adquieren a una red de proveedores, que en muchos casos residen en todo el mundo. Además, la red de la cadena de suministro se compone de múltiples niveles: algunas empresas actúan como mayoristas, otras producen la ropa, otras fabrican los tejidos, etcétera. Aunque todos estos proveedores son independientes en el sentido de que técnicamente pueden decidir por sí mismos cómo tratan a sus trabajadores, las acciones de un comprador importante tienen implicaciones sustanciales. Un comprador puede, por ejemplo, exigir que todos sus proveedores sigan determinadas prácticas en materia de derechos humanos o recurrir a una certificación externa para garantizar determinadas políticas. Por otra parte, el comprador también puede, como se ha señalado anteriormente, exigir una entrega rápida con un precio bajo, lo que crea presión para que el proveedor recorte gastos siempre que sea posible. Por lo tanto, debe quedar claro que un comprador importante a menudo ejerce, como mínimo, un control informal sobre sus proveedores y, por lo tanto, debe rendir cuentas de lo que ocurre en la cadena de suministro.

Ahora bien, la cuestión es cómo se presenta y se debate este aspecto en el informe de sostenibilidad de una organización. ¿Acepta la organización la responsabilidad de la cadena de suministro, incluso si esos proveedores están técnicamente fuera de los límites formales de la organización, o trata activamente de distanciarse de esos proveedores? Una organización puede destacar en su memoria de sostenibilidad que sigue principios éticos elevados, pero al mismo tiempo hacer hincapié en que es incapaz de controlar a sus proveedores, ya que están fuera del control de la organización. Por tanto, nos enfrentamos a la pregunta: ¿quién debe ser considerado responsable de los posibles impactos sobre los derechos humanos en la cadena de suministro?

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN: LA (NO) CONTABILIDAD DE DIVERSOS DERECHOS HUMANOS

La investigación contable nos ayuda a identificar áreas en las que es importante considerar cómo la contabilidad y las prácticas contables se cruzan con los derechos humanos. Hay varias áreas que podríamos haber incluido en nuestra discusión, sin embargo, hemos optado por presentar tres trabajos de investigación que discuten los derechos laborales, el bienestar humano y los derechos de los pueblos indígenas.

Cooper et al. (2011) se centran en un derecho humano específico relacionado con el lugar de trabajo: "el derecho a trabajar en un entorno seguro". Analizan un estudio de caso de un accidente laboral y esbozan cómo podríamos contabilizar los derechos humanos de forma diferente. Exponen que la contabilidad actual no es suficiente para contabilizar la salud y la seguridad y sugieren vías alternativas, como la provisión de cuentas múltiples, es decir, cuentas de la empresa y una cuenta pública de la autoridad de salud y seguridad. Esta investigación demuestra cómo en la contabilidad de la sostenibilidad, y a la hora de considerar las relaciones de rendición de cuentas que existen entre las organizaciones y los diversos grupos de interés, resulta útil no solo tener en cuenta las cuentas de las corporaciones u organizaciones empresariales, sino también las cuentas de otras formas organizativas y de los individuos.

Prem Sikka (2011), un destacado autor de contabilidad y comentarista público que escribe sobre muchos aspectos de los derechos humanos, se pregunta, entre otras cosas, si los principios contables tradicionales, como la empresa en marcha, el devengo, la coherencia, la prudencia, la entidad, el coste histórico y otros métodos de elaboración de informes son capaces de responder a las preocupaciones por el bienestar humano. Aunque reconoce que la elaboración de informes de sostenibilidad es una de las formas en que las empresas han respondido y puede facilitar un mayor debate sobre los derechos humanos, cuestiona si la elaboración de informes es una práctica útil para que los ciudadanos puedan confirmar las afirmaciones de las empresas. Una vez más, esto nos remite a algunas de las preocupaciones que hemos destacado en relación con la naturaleza de los informes de sostenibilidad en este capítulo y en otros anteriores del libro. Sikka reclama una reconsideración y un escrutinio crítico de muchos principios y prácticas contables que a menudo se dan por sentados y se consideran neutrales y objetivos en las sociedades.

McDonald-Kerr y Boyce (2020) ofrecen una visión general de cómo la contabilidad, tanto históricamente como en entornos contemporáneos, ha estado entrelazada con el colonialismo, y cómo ha tenido y sigue teniendo repercusiones sobre los pueblos indígenas en diversos contextos. Destacan cómo las prácticas contables han servido para gobernar y controlar a los pueblos indígenas, y también para crear y fortalecer formas particulares de pensar sobre los diferentes grupos. Un ejemplo destacado de ello es la relación de la contabilidad con las ideas de posesión y propiedad y, por consiguiente, el papel que han desempeñado las prácticas contables en la colonización de los pueblos indígenas y sus tierras, con las consiguientes repercusiones en las culturas indígenas a través de la marginación y la pérdida de poder. Mientras que algunos pueden considerar el colonialismo como un fenómeno del pasado, McDonald-Kerr y Boyce (2020) destacan cómo la contabilidad, así como las ideas asociadas a ella, siguen apareciendo en las relaciones, a veces problemáticas, entre gobiernos, empresas y pueblos indígenas en contextos como Canadá, Australia y Alaska.

Cooper, C., Coulson, A. and Taylor, P. (2011). Accounting for Human Rights: Doxic Health and Safety Practices – The Accounting Lesson from ICL. *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 738–758.

McDonald-Kerr, L. and Boyce, G. (2020). Colonialism and Indigenous Peoples. In Edwards, J. R. and Walker, S. P. (eds), *The Routledge Companion to Accounting History*. Routledge.

Sikka, P. (2011). Accounting for Human Rights: The Challenge of Globalization and Foreign Investment Agreements. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 811–827.

12.5.3 Resumen de las cuestiones relativas a la contabilidad de los derechos humanos

Junto con una consideración de los límites de la presentación de informes, y en particular de los límites de la presentación de informes, la investigación que aquí se analiza implica considerar el papel que la investigación sobre contabilidad y rendición de cuentas puede desempeñar para "dar visibilidad a la difícil situación de las personas marginadas y mostrar el coste social de los beneficios empresariales" (Sikka, 2011, p. 824). Esto parece importante, dado que gran parte de la preocupación relativa a la contabilidad y la rendición de cuentas en materia de derechos humanos está relacionada con el poder que tienen las empresas y otras grandes organizaciones y cómo esto puede significar que los abusos o problemas de derechos humanos permanezcan "ocultos".

Las investigaciones que hemos examinado anteriormente ponen de relieve los límites actuales de la rendición de cuentas en materia de derechos humanos en el lugar de trabajo y reclaman otras formas de rendición de cuentas. Abordar estas cuestiones nos ayuda a comprender los vínculos entre la contabilidad de los derechos humanos y la rendición de cuentas. Parte de este debate también se refiere a la cuestión de quién debe rendir cuentas, ya que una rendición de cuentas de la organización no es necesariamente suficiente en este contexto. Por ejemplo, podrían rendir cuentas los empleados, las autoridades sanitarias y de seguridad, las comunidades indígenas o las ONG. Existen conexiones interesantes con lo tratado en el capítulo 8, en el que examinamos la práctica de la contabilidad externa. Por lo tanto, tal vez sea un buen momento para reflexionar sobre lo que consideramos contabilidad, a quién identificamos como proveedor de cuentas y cómo se podrían cambiar o ampliar estos aspectos para mejorar la contabilidad de los derechos humanos.

12.6 Conclusión

Como hemos señalado, no hay cuestión social más importante que los derechos humanos. Va al corazón mismo de lo que significa ser humano, así como de los valores de libertad y justicia. Las cuestiones de derechos humanos son amplias y transversales, pero también complejas y polifacéticas. Esperamos que este capítulo le haya permitido reflexionar sobre el papel de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad en relación con los derechos humanos. Esto incluye tanto entender por qué el tema es relevante para las

organizaciones y la rendición de cuentas, como reflexionar críticamente sobre las prácticas actuales, y quizás la falta de prácticas, en el área.

También esperamos que este debate haya puesto de relieve la relevancia de la investigación académica en este ámbito, señalando la relación entre la práctica y la investigación. Si bien hemos indicado cómo algunas investigaciones, como las relacionadas con la revelación de información sobre derechos humanos, han analizado las prácticas actuales y, en muchos sentidos, puede afirmarse que van a la zaga de lo que ocurre en las organizaciones pioneras, otras investigaciones nos permiten ver cómo las conversaciones que tienen lugar en la investigación pueden exponer áreas en las que se necesitan más conocimientos y prácticas. Concluimos este capítulo reconociendo que, a pesar de la larga concienciación y el compromiso con los derechos humanos y sus abusos, aún queda mucho por hacer. Sugerimos que, dada su importancia, este tema de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad siga debatiéndose y desarrollándose en el futuro.

Referencias

- Anti-slavery. (2020). Modern Slavery. www.antislavery.org/slavery-today/modern-slavery/ (accessed 17 November 2020).
- Antonini, C., Beck, C. and Larrinaga, C. (2020). Subpolitics and Sustainability Reporting Boundaries: The Case of Working Conditions in Global Supply Chains. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(7), 1535–1567.
- Apple. (2019). Conflict Minerals Report. www.apple.com/supplier-responsibility/pdf/Apple-Conflict-Minerals-Report.pdf (accessed 31 March 2020). Accounting for human rights 259
- Christ, K., Rao, K. and Burritt, R. (2019). Accounting for Modern Slavery: An Analysis of Australian Listed Company Disclosures. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(3), 836–865.
- Cooper, C., Coulson, A. and Taylor, P. (2011). Accounting for Human Rights: Doxyc Health and Safety Practices – The Accounting Lesson from ICL. *Critical Perspectives on Accounting*, 22, 738–758.
- Foreign and Commonwealth Office. (2014). Human Rights and Democracy Report 2013. www.gov.uk/government/publications/human-rights-and-democracy-report-2013/human-rights-and-democracy-report-2013 (accessed 17 November 2020).
- ICAEW. (2020). Modern Slavery Act. www.icaew.com/technical/legal-and-regulatory/information-law-and-guidance/modern-slavery-act (accessed 27 October 2020).
- International Labour Organisation (ILO) (2020) Forced Labour. www.ilo.org/global/topics/forced-labour/lang-en/index.htm (accessed 25 March 2020).
- Marks & Spencer (2020) Modern Slavery Statement 2019/2020. <https://corporate.marksandspencer.com/documents/reports-results-and-publications/plan-a-reports/2020/modern-slavery-statement-2020.pdf> (accessed 27 October 2020).
- McDonald-Kerr, L. and Boyce, G. (2020). Colonialism and Indigenous Peoples. In Edwards, J. R. and Walker, S. P. (eds), *The Routledge Companion to Accounting History*. Routledge.
- McPhail, K. and Ferguson, J. (2016). The Past, the Present and the Future of Accounting for Human Rights. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(4), 526–541.
- OECD. (2011). *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. <https://mneguidelines.oecd.org/mneguidelines/> (accessed 1 December 2020).
- OECD. (2018). *OECD Due Diligence Guidance for Responsible Business Conduct*. <https://mneguidelines.oecd.org/mneguidelines/> (accessed 2 December 2020).

- Oxfam (2019). The People behind the Prices: A Focused Human Rights Impact Assessment of SOK Corporation's Italian Processed Tomato Supply Chains www.oxfam.org/en/research/people-behind-prices (accessed 10 December 2020).
- Shift/Mazars. (2015). The UN Guiding Principles Reporting Framework. www.ungpreporting.org (accessed 9 December 2020).
- Sikka, P. (2011). Accounting for Human Rights: The Challenge of Globalization and Foreign Investment Agreements. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(8), 811–827.
- UN. (1948). Declaration on Human Rights (UDHR). www.un.org/en/universal-declaration-human-rights/ (accessed on 26 March 2020).
- UN. (2011). Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations "Protect, Respect and Remedy" Framework. www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf (accessed on 26 March 2020).

Lecturas y recursos adicionales

- Andrew, J. (2007). Prisons, the Profit Motive and Other Challenges to Accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(8), 877–904.
- Denedo, M, Thomson, I. and Yonekura, A. (2019). Ecological Damage, Human Rights and Oil: Local Advocacy NGOs Dialogic Action and Alternative Accounting Practices. *Accounting Forum*, 43(1), 85–112.
- Islam, M., and van Staden, C. (2018). Social Movement NGOs and the Comprehensiveness of Conflict Mineral Disclosures: Evidence from Global Companies. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 1–19.
- Kreander, N. and McPhail, K. (2019). State Investments and Human Rights? The Case of the Norwegian Government Pension Fund Global. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(6), 1742–1770.
- Siddiqui, J. and Uddin, S. (2016). Human Rights Disasters, Corporate Accountability and the State: Lessons Learned from Rana Plaza. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(4), 679–704.

Capítulo 13. Contabilidad de la desigualdad económica

La desigualdad adopta muchas formas. La igualdad de género, la discapacidad, la raza y el origen étnico son probablemente formas familiares para muchos de ustedes. Aunque todas las formas de desigualdad son importantes para la contabilidad de la sostenibilidad y la rendición de cuentas, en este capítulo nos centramos específicamente en la desigualdad económica. La desigualdad económica es un término utilizado para describir la diferencia entre individuos o grupos en la distribución de activos, riqueza o ingresos. La desigualdad económica puede darse tanto entre países como dentro de ellos. Como demostramos a continuación, la desigualdad económica es una forma de desigualdad especialmente importante para la responsabilidad contable y organizativa. Debido a los crecientes niveles de desigualdad económica en todo el mundo, cada vez se le presta más atención como problema de sostenibilidad. La desigualdad económica en las sociedades tiene implicaciones para la salud y el bienestar de los individuos, la prosperidad y el florecimiento de las comunidades, así como la degradación y la protección del entorno natural.

Al investigar el tema de la desigualdad económica, estructuramos este capítulo de la siguiente manera. En primer lugar, discutiremos el concepto de desigualdad económica. En concreto, distinguimos la desigualdad económica de la pobreza, describimos las formas habituales de medirla y analizamos por qué la igualdad económica es una cuestión importante para la sostenibilidad en general. A continuación, consideramos por qué la desigualdad económica es un problema para las organizaciones y la contabilidad antes de esbozar las instituciones y organizaciones clave que son relevantes para el tema. A continuación, se analizan las prácticas actuales de contabilidad y rendición de cuentas. Concluimos con algunos comentarios sobre el papel potencial de los mecanismos de contabilidad y rendición de cuentas a la hora de abordar esta cuestión de importancia crítica.

Al final de este capítulo usted debería:

- Entender qué es la desigualdad económica, sus causas y sus consecuencias.
- Comprender por qué la desigualdad económica es una cuestión de sostenibilidad que es relevante para las organizaciones y la contabilidad.
- Ser consciente de las instituciones y organizaciones a nivel global, nacional y organizativo en relación con la desigualdad económica.
- Ser consciente de los conocimientos y prácticas contables actuales en relación con la desigualdad económica.
- Haber considerado los límites de los conocimientos y prácticas actuales en relación con la contabilidad de la desigualdad económica.

13.1 ¿Qué es la desigualdad económica y por qué es un problema de sostenibilidad?

13.1.1 ¿Qué es la desigualdad económica?

La desigualdad económica es un término utilizado para describir la diferencia entre individuos o grupos en la distribución de bienes, riqueza o ingresos. La desigualdad económica puede adoptar dos formas. En primer lugar, la desigualdad económica puede referirse a las disparidades dentro de una sociedad, es decir, la igualdad o desigualdad de las personas dentro de un país concreto. En segundo lugar, la desigualdad económica puede referirse a las disparidades entre sociedades, es decir, entre dos países diferentes.

Las imágenes que suelen venir a la mente cuando se piensa en la desigualdad económica son las que representan la pobreza; en particular, las imágenes de personas que viven en la pobreza. Esto es comprensible dadas las representaciones populares del tema de la desigualdad económica, incluidas las que se pueden ver en los medios de comunicación. En efecto, la desigualdad económica y la pobreza están relacionadas. Sin embargo, es útil reconocer la diferencia entre estos dos conceptos (véase la siguiente "Pausa para reflexionar").

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Tomemos un momento para considerar la diferencia entre desigualdad económica y pobreza y por qué es útil hacer la distinción entre estos dos conceptos relacionados.

Algunas diferencias clave son:

- La pobreza se centra en los resultados, mientras que la desigualdad se centra en las estructuras y los sistemas. Por lo tanto, la pobreza es el resultado de la desigualdad.
- La pobreza es una condición de un individuo o grupo, mientras que la desigualdad se refiere a las relaciones entre individuos y grupos en la sociedad.

Pensar en estas diferencias a nivel de país, por ejemplo, pone de manifiesto que una nación puede ser a la vez pobre y desigual, pobre y relativamente igual, rica y desigual, y rica y bastante igual.

Además, la consideración de las diferencias entre ambos conceptos puede ayudarnos a reflexionar sobre la respuesta para abordar estas cuestiones. Aunque gran parte de la labor de desarrollo se ha centrado en la lucha contra la pobreza a través, por ejemplo, de la ayuda al desarrollo, esto no es necesariamente eficaz para cambiar los sistemas y las estructuras que pueden conducir a la pobreza. Aunque abordar la pobreza es claramente esencial y urgente, también es evidente la necesidad de abordar las estructuras y los sistemas asociados a la desigualdad económica que pueden conducir a la pobreza.

Esencialmente, la desigualdad económica puede verse como el sistema, mientras que la pobreza es un resultado de ese sistema. Los ODS enumeran ambas cuestiones como objetivos diferentes, aunque relacionados. En concreto, el ODS 1 "No a la pobreza" hace hincapié en la necesidad de acabar con la pobreza en todas sus formas y en todo el mundo, mientras que el ODS 10 "Reducción de las desigualdades" se refiere a una serie de dimensiones de la desigualdad, incluida la económica.

Aunque la pobreza es claramente un tema importante que requiere atención, en este capítulo nos centramos en la desigualdad, ya que nuestro objetivo es debatir las estructuras y los sistemas que, en última instancia, deben cambiar si queremos abordar la desigualdad

económica y la pobreza. Además, consideramos predominantemente las desigualdades económicas dentro de una sociedad. Aunque reconocemos que las desigualdades entre países son un importante problema de sostenibilidad con implicaciones para diversas organizaciones, a continuación demostraremos cómo las desigualdades económicas dentro de una sociedad tienen implicaciones organizativas y contables clave para todas las organizaciones.

13.1.2 Medición de la desigualdad económica

Antes de considerar algunas de las causas y consecuencias de la desigualdad económica, es útil examinar primero algunas de las formas más comunes de medir la desigualdad económica. Esto ayuda a contextualizar algunos de los conocimientos y la comprensión del concepto, además de permitir las posibles respuestas para abordar la desigualdad económica, que se analizan a continuación.

Hay varias formas de medir la desigualdad económica cuando se trata de entender la desigualdad dentro de una sociedad. Una de las formas más comunes es observar la diferencia entre los ingresos más altos y los más bajos de un país. Por ejemplo, Wilkinson y Pickett (2009) en su libro *The Spirit Level*, un texto clave en el que nos basamos en este capítulo, miden la desigualdad económica considerando la desigualdad de ingresos entre el 20 por ciento más alto y el 20 por ciento más bajo de cada país analizado. Esta medida ilustra la diferencia de ingresos o la brecha de ingresos.

Otra medida habitual es el coeficiente de Gini. El coeficiente de Gini mide la desigualdad en toda la sociedad en lugar de comparar los extremos como hacen Wilkinson y Pickett. El coeficiente de Gini puede utilizarse para medir la distribución de la renta o de la riqueza y puntúa a cada sociedad en una escala de 0 a 1. Al igual que ocurre con casi todas las métricas ampliamente utilizadas, existe un amplio debate sobre la utilidad y los matices del coeficiente de Gini. Aun así, la medida se encuentra entre las métricas de desigualdad más referenciadas (véase Stiglitz y Rosengard, 2015). Por lo tanto, consideremos en términos sencillos cómo funciona utilizando los ingresos. Básicamente, si todos los ingresos de una sociedad fueran a parar a una persona y todos los demás no recibieran nada (es decir, la máxima desigualdad), el coeficiente de Gini de esa sociedad sería 1. Si todo el mundo obtuviera exactamente los mismos ingresos dentro de una sociedad y existiera una perfecta igualdad económica, el Gini sería 0. Aunque sería útil interpretar los supuestos que subyacen a las cifras y aportar más matices, en términos generales se puede afirmar que cuanto más bajo es el coeficiente de Gini, más igualitaria es una sociedad.

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

Puede que no siempre prestemos mucha atención a las posibles desigualdades en las sociedades en las que vivimos o que hemos visitado. Sin embargo, es un ejercicio útil para hacer a veces, ya que nos ayuda a estar más atentos a cómo viven los individuos y las comunidades fuera de nuestra vida cotidiana habitual, de nuestros barrios y burbujas sociales. Aunque el coeficiente de Gini no es una medida perfecta, ofrece un buen punto

de partida para los debates sobre la desigualdad en las sociedades, así como sobre las diferencias entre ellas.

Los coeficientes de Gini de cada país están disponibles, por ejemplo, en las bases de datos que ofrecen la OCDE y el Banco Mundial. Echa un vistazo al coeficiente de Gini del país en el que vives actualmente. A continuación, considéralo en comparación con el de otros países, quizá los que hayas visitado, en los que tengas familiares o con los que te consideres familiarizado.

¿Hay alguna sorpresa en esas cifras? ¿Coinciden los coeficientes de Gini que has encontrado con tu experiencia o tus ideas preconcebidas sobre la desigualdad en esos países?

Puedes continuar con esta exploración considerando otras características clave de esos países, como el PIB, la esperanza de vida, el acceso a la educación y la mortalidad infantil. Ejemplos de buenas fuentes para estos datos son el Informe sobre Desarrollo Humano anual de la ONU (PNUD, 2019), así como el proyecto Gapminder, que te permite comparar y animar diferentes métricas y ver cómo cambian con el tiempo (Rosling, 2018; Gapminder, 2020).

Aunque la riqueza y los activos también pueden utilizarse para medir la desigualdad económica, el uso de los ingresos y, en particular, la disparidad de ingresos, como las medidas anteriores, es una medida posiblemente más útil, ya que tiene varias ventajas. En primer lugar, la renta es mucho más fácil de medir que la riqueza y los activos, ya que los datos sobre la renta están fácilmente disponibles en muchos países. Y lo que es más importante, los ingresos son una medida útil, ya que facilitan la movilidad social ascendente. La movilidad social es la capacidad de una persona para ascender en los grupos sociales, lo que se ha señalado como un aspecto clave para reducir las desigualdades económicas a lo largo del tiempo. La relación entre la desigualdad de ingresos y la movilidad social es fuerte en los países de renta alta, ya que una mayor desigualdad reduce la movilidad social.

Como habrá empezado a darse cuenta, las organizaciones, en particular las empresariales, son fundamentales en los debates sobre la desigualdad. Como entidades clave que pagan salarios en las sociedades, sus decisiones y prácticas afectan a la distribución de los ingresos. Volveremos a hablar de ello a continuación, después de explorar primero algunos otros aspectos relevantes de esta cuestión.

13.1.3 Causas de la desigualdad económica

Las causas de la desigualdad económica son múltiples. Uno de los principales determinantes es la posición de partida de una persona (por ejemplo, la posición económica y social de sus padres), así como las oportunidades en los primeros años de vida, como el acceso a la educación y la atención sanitaria. Es decir, la posición económica a largo plazo de una persona viene determinada en muchos sentidos desde el principio, y en gran medida por circunstancias que no están bajo el control del individuo. Sin embargo, otras causas de la desigualdad económica incluyen una serie de influencias globales, así como contextos fiscales y políticos relacionados con las organizaciones y la contabilidad. Veamos brevemente algunas de ellas, ya que ayudan a enmarcar nuestro debate a continuación.

La globalización y la expansión de los mercados de capitales, que ha facilitado a quienes tienen acceso al capital invertir más allá de las fronteras nacionales, ha influido en las desigualdades económicas (véase Piketty, 2014). El hecho de no estar limitado a un único mercado económico ha creado más oportunidades para que aquellos con capital aumenten su capital, lo que a menudo significa que el capital ha sido acumulado por un menor número de personas (es decir, individuos con grandes patrimonios). Del mismo modo, las decisiones tomadas dentro de las organizaciones, como las relativas a las políticas de los empleados, pueden ser significativas. Los tipos de contratos preferidos (por ejemplo, a tiempo completo, a tiempo parcial, por encargo) y la forma en que se fijan los salarios y las estructuras salariales afectan a los ingresos de las personas y a la distribución de la renta en las comunidades y las sociedades. Cuando se trata de los crecientes niveles de desigualdad económica que vemos que se producen a nivel mundial dentro de los países, el rápido aumento de las rentas altas y el estancamiento de las rentas bajas son una de las principales causas. Por último, las decisiones políticas de cada país también influyen en la evolución de las desigualdades a lo largo del tiempo. Mientras que las decisiones relativas a la política social pueden parecer algo distantes de las organizaciones y la contabilidad, las que se centran en la legislación laboral y la fiscalidad de las empresas pueden tener implicaciones directas sobre ellas.

13.1.4 ¿Por qué la desigualdad económica es un problema de sostenibilidad?

Algunas personas sostienen que cierto nivel de desigualdad económica es aceptable, o incluso deseable para nuestra sociedad. El argumento suele ser que si todo el mundo fuera igual, la gente tendría menos incentivos para trabajar duro, ahorrar dinero y ser emprendedora y creativa. Sin embargo, es cuando alcanzamos altos niveles de desigualdad cuando se convierte en un problema. Y actualmente vivimos en una época en la que en muchos países los niveles de desigualdad económica no sólo son altos, sino que son extremos. Oxfam Internacional informa de que el 1% más rico del mundo posee más riqueza que el resto del planeta (véase Oxfam Internacional, 2020). Así, mientras un pequeño número de élites aumenta cada vez más su cuota de riqueza, y a un ritmo alarmantemente rápido, muchos, de hecho cientos de millones, viven en la pobreza, sin acceso a agua potable y sin alimentos suficientes para llevar una vida sana. La desigualdad económica, tanto entre países como dentro de un mismo país, es una cuestión de vital importancia en la actualidad y, aunque para muchos es ante todo un problema moral, también tiene diversas implicaciones sociales, medioambientales y económicas.

Algunas de estas implicaciones se exploran en el libro *The Spirit Level* de los epidemiólogos Wilkinson y Pickett. Estos autores exponen los efectos nocivos de la desigualdad en las sociedades basándose en su conclusión de que en 11 problemas sanitarios y sociales - salud física, salud mental, drogadicción, educación, encarcelamiento, obesidad, movilidad social, confianza y vida comunitaria, violencia, embarazos adolescentes y bienestar infantil - los resultados son significativamente peores en los países ricos más desiguales. Si se comparan los problemas sanitarios y sociales con la desigualdad de ingresos en varios países de la OCDE, se observa que las sociedades más desiguales tienden a obtener peores resultados en cada uno de ellos. Además, los niveles de confianza dentro de una sociedad se reducen a medida que aumenta la desigualdad de ingresos. Del mismo modo, los homicidios son más

frecuentes en los países más desiguales. En este punto es importante recordar que no se trata de las diferencias entre países de renta alta y baja, sino que se centra en las diferencias dentro de un mismo país. En resumen, la desigualdad económica es un problema para todas las sociedades, no sólo para las de renta baja. EE.UU., por ejemplo, aunque se considera un país de renta alta, tiene altos niveles de desigualdad y, por tanto, sus resultados son mucho peores en estos aspectos en comparación con los países con más igualdad (véase Collison et al., 2010). Otro ejemplo sería el "efecto Glasgow", que pone de relieve los efectos sustanciales que pueden tener las grandes desigualdades en la salud y el bienestar de las personas: a finales de la década de 2000, los hombres que vivían en zonas desfavorecidas de Glasgow tenían una esperanza de vida de 54 años, mientras que la esperanza de vida de los hombres de las zonas prósperas cercanas era de 82 años (Reid, 2011).

El argumento básico (pero extremadamente poderoso e importante) expuesto en *The Spirit Level* es que a las sociedades igualitarias casi siempre les irá mejor, que "todo el mundo está mejor cuando las sociedades son más iguales". Sin embargo, la desigualdad económica no es solo una cuestión social. También es una cuestión medioambiental y económica, lo que significa que las implicaciones de la desigualdad económica abarcan las tres dimensiones de la sostenibilidad comúnmente identificadas.

Aunque las conexiones entre la desigualdad económica y el medio ambiente pueden no parecer obvias a primera vista, existen varias conexiones clave. De nuevo, Wilkinson y Pickett (2009) esbozan algunas de ellas. Señalan las pruebas que sugieren que las sociedades más igualitarias consumen menos, y que cuanto mayor es la desigualdad de ingresos en un país, peores parecen ser los indicadores medioambientales, como la producción de residuos, el consumo de carne y agua, la pérdida de biodiversidad y la huella ecológica general. Además, y de importancia para abordar otras cuestiones de sostenibilidad, los países más igualitarios parecen ser más eficaces a la hora de movilizarse contra los retos de, por ejemplo, la degradación medioambiental y el cambio climático. Es probable que esto se deba al contexto social, como los mayores niveles de confianza y la capacidad de fomentar la responsabilidad colectiva. Además, la relación entre los países de renta alta y los de renta baja se ve afectada por la desigualdad dentro de los países, que tiene efectos significativos en nuestra capacidad para abordar las cuestiones de sostenibilidad a escala mundial. Una vez más, Estados Unidos puede servir de ejemplo. Al retirarse del Acuerdo de París (analizado en el capítulo 9), por ejemplo, EE. UU. (o al menos la administración Trump) ha afectado significativa y negativamente a los esfuerzos mundiales para abordar el cambio climático.

La desigualdad económica es también una cuestión económica. Por ejemplo, las diversas consecuencias sociales señaladas inhiben el crecimiento económico y el desarrollo. Además, en contextos con un alto nivel de desigualdad económica, el crecimiento económico y el desarrollo, que generalmente se consideran buenos para la reducción de la pobreza, se ven aún más dificultados por la posibilidad de que las "élites privilegiadas" se beneficien más de los efectos positivos del crecimiento y el desarrollo que los "de abajo". En resumen, el crecimiento económico en contextos con un alto nivel de desigualdad puede conducir a menudo a una mayor desigualdad, ya que no todos comparten los beneficios. Además, al hablar de crecimiento económico, también deberíamos recordar el debate presentado en el Capítulo 2 sobre la dependencia fundamental de la economía humana de los ecosistemas subyacentes. En el contexto de la desigualdad económica, esto implica que los intentos de

resolver la desigualdad estimulando un crecimiento económico más rápido no solo pueden empeorar la desigualdad, sino que inevitablemente también aumentan otros problemas de sostenibilidad (véase Jackson, 2017; Raworth, 2017).

PAUSA PARA REFLEXIONAR...

A lo largo de este libro hemos comentado que, además de los gobiernos y las organizaciones, es importante tener en cuenta el papel que desempeñan las elecciones, los deseos y las prácticas de los individuos en los retos globales de la sostenibilidad. Recordarán que en el capítulo 2 señalamos cómo el Día Mundial del Rebasamiento se adelanta cada año como consecuencia del aumento del consumo de recursos. También nos hemos referido a distintos tipos de cálculos, como la huella ecológica y la huella de carbono, que puede utilizar para estimar las consecuencias medioambientales de sus elecciones personales de consumo, así como para ver cómo se comparan sus prácticas con la huella media de sus conciudadanos. Asimismo, en el capítulo 12 destacamos cómo muchas de las decisiones que tomamos en nuestra vida personal pueden tener consecuencias sobre los derechos humanos, aunque no sean inmediatamente visibles.

Llegados a este punto, quizá sea útil dedicar un momento a pensar en nuestro propio consumo. ¿Qué impulsa su consumo y deseo de productos y servicios?

La desigualdad acentúa el consumo competitivo. A menudo nos comparamos con quienes nos rodean. Cuanto más gastan los ricos, más inferiores pueden sentirse los que les rodean, lo que puede impulsarnos a desear más productos y servicios. Wilkinson y Pickett (2009, p. 228) afirman que "las personas de los países más desiguales realizan el equivalente a dos o tres meses de trabajo extra al año. Una pérdida equivalente a ocho o doce semanas más de vacaciones". Se considera que este aumento del trabajo es el efecto de un afán por tener más dinero para consumir.

¿Le hace esto reflexionar, e incluso replantearse, sus propios hábitos de consumo?

13.2 ¿Qué tiene que ver la desigualdad económica con las organizaciones y la contabilidad?

Tal y como revelan las causas de la desigualdad analizadas anteriormente, la desigualdad económica tiene mucho que ver con las organizaciones y la contabilidad. Al tratar muchas de las demás cuestiones de sostenibilidad en capítulos anteriores, como el clima y el agua, hemos utilizado la distinción entre impactos y dependencias. Es decir, cómo afecta una organización a la cuestión de sostenibilidad que se está considerando y cómo depende la organización de la misma. Aunque tiene menos sentido considerar cómo dependen las organizaciones de la desigualdad económica (aunque, problemáticamente, puede haber formas en que lo hagan), podemos considerar hasta cierto punto la posible dependencia de las organizaciones de tener menos desigualdad en su contexto operativo. Además, y para seguir recurriendo a la idea de impactos y dependencias, podemos considerar la relación que la desigualdad económica tiene con las organizaciones y la contabilidad desde dos perspectivas: en primer lugar, cómo la desigualdad económica afecta potencialmente a las organizaciones y a la contabilidad, y en segundo lugar, cómo las prácticas organizativas y la contabilidad afectan potencialmente a la desigualdad económica.

13.2.1 Cómo afecta la desigualdad económica a las organizaciones

Las organizaciones de todo tipo están conectadas con la sociedad y, por lo tanto, se ven afectadas, positiva o negativamente, por los niveles de desigualdad económica dentro de esa sociedad. Al igual que Wilkinson y Pickett señalan que los altos niveles de desigualdad económica no son buenos para toda la sociedad, lo mismo puede decirse de las organizaciones. Es decir, la desigualdad económica puede tener efectos negativos en el desempeño de las organizaciones.

Bapuji (2015) analiza la relación entre las organizaciones y la desigualdad económica y sugiere dos formas en que la desigualdad económica afecta al desempeño de las organizaciones. Indirectamente, a través del desarrollo humano en la sociedad, y directamente, a través de sus efectos sobre los empleados y sus interacciones en el lugar de trabajo. Esto se relaciona con el debate anterior, ya que parece haber ventajas para las organizaciones que operan en una sociedad económicamente más igualitaria. Por ejemplo, es más probable que los niveles de productividad del lugar de trabajo sean más altos cuando la mano de obra se encuentra en una sociedad más sana y con menos problemas sociales. Más confianza y cooperación también tendrían beneficios positivos para el lugar de trabajo.

La segunda forma en la que la desigualdad económica afecta al desempeño de las organizaciones es a través de las instituciones en las que se insertan. Esto se refiere a los sistemas sociales, políticos y jurídicos, así como a las instituciones que rigen esas sociedades. Existen, por ejemplo, numerosos estudios que analizan los vínculos entre la corrupción y la desigualdad económica. Aunque la relación causal exacta puede variar, parece evidente que la corrupción ocupa un lugar más destacado en las sociedades con grandes desigualdades económicas, lo que también tiene implicaciones para las organizaciones que operan en esas sociedades.

13.2.2 Cómo pueden afectar las organizaciones y la contabilidad a la desigualdad económica

El otro elemento que debemos considerar aquí es cómo afectan las prácticas organizativas y contables a la desigualdad económica en un contexto determinado. Dado que la mayor parte de la actividad económica de las sociedades se desarrolla a través de diversos tipos de organizaciones, probablemente no resulte sorprendente que sus acciones tengan consecuencias diversas. Del mismo modo, dado el poder de la contabilidad dentro de las organizaciones, utilizada por ejemplo en la asignación de recursos y la evaluación del éxito y el desempeño tanto de los individuos como de las organizaciones, las prácticas contables pueden tener una serie de implicaciones para la desigualdad económica.

A continuación se presentan tres ámbitos en los que las prácticas organizativas y contables están relacionadas con la desigualdad económica, y en los que nos centraremos más adelante cuando tratemos prácticas específicas. En primer lugar, la contabilidad influye en la organización de la actividad económica. Las estructuras organizativas, como la economía colaborativa, y el papel de la contabilidad en ellas afectan a la desigualdad económica a

través, por ejemplo, de la relación entre las organizaciones y la mano de obra. En segundo lugar, los salarios y los sistemas de remuneración son una forma importante de vincular las prácticas organizativas y contables a la desigualdad económica. En este caso, es pertinente considerar tanto cuántas personas en las sociedades reciben sus ingresos de las organizaciones, como el papel que desempeñan las prácticas organizativas y las lógicas contables a la hora de fijar el nivel de los pagos salariales. Del mismo modo, también podemos pensar en las consecuencias de las prácticas contables, como la forma en que los pagos al trabajo se tratan como "costos". En tercer lugar, las organizaciones son contribuyentes importantes en muchas sociedades y desempeñan funciones de intermediación, como en el impuesto sobre el valor añadido. La contabilidad, las firmas contables y la profesión contable están muy implicadas en la fiscalidad, e incluso están en el punto de mira de los debates en torno a las prácticas de elusión y evasión fiscal. Estas prácticas están claramente relacionadas con la distribución de la renta en las sociedades, como veremos más adelante.

13.2.3 Resumen de la relación entre la contabilidad, las organizaciones y la desigualdad económica

Al esbozar lo anterior no estamos afirmando que éstas sean las únicas áreas en las que la contabilidad, la rendición de cuentas y la presentación de informes están interconectadas con la desigualdad económica. Sin duda hay otras, pero un análisis exhaustivo de todas las posibles conexiones va más allá de este capítulo. En su lugar, les animamos a que consideren estas áreas como ilustraciones de lo amplias y potencialmente poderosas que pueden ser las implicaciones de las diversas prácticas de contabilidad y rendición de cuentas en las sociedades. Además, en este punto nos gustaría subrayar que, al considerar la interacción entre la desigualdad económica, las organizaciones y la rendición de cuentas, no sólo debemos ver la contabilidad como un factor que contribuye a las causas de la desigualdad económica, sino también considerar su papel potencial en la lucha contra la desigualdad. Antes de analizar con más detalle estas prácticas contables, haremos un breve repaso de las distintas instituciones y organizaciones relacionadas con la desigualdad económica, ya que proporcionan un contexto importante.

13.3 La desigualdad económica: Instituciones y organizaciones relevantes

Al igual que ocurre con el resto de cuestiones de sostenibilidad tratadas, existen diversas instituciones y organizaciones que afectan a la desigualdad económica. Algunas de ellas se solapan con otros capítulos del libro, especialmente el anterior sobre derechos humanos. Una vez más, esto pone de relieve la naturaleza interconectada de las cuestiones de sostenibilidad.

13.3.1 Organizaciones internacionales

A nivel internacional, existen numerosas organizaciones, incluidas muchas ONG, que trabajan para abordar la desigualdad económica o los problemas relacionados con ella. A continuación se presentan tres de ellas.

13.3.1.1 El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD)

El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) es una organización internacional dependiente de la ONU que trabaja con países de todo el mundo para ayudar a "lograr la erradicación de la pobreza y la reducción de las desigualdades y la exclusión" (PNUD, 2019). El PNUD desempeña un papel fundamental en la consecución de los ODS, que constituyen una plataforma clave para sus actividades. Si bien el PNUD se centra en los contextos de los países menos desarrollados, su trabajo en 170 países identifica su alcance mundial, así como la naturaleza internacional de las cuestiones que aborda.

13.3.1.2 La Organización Internacional del Trabajo (OIT)

La Organización Internacional del Trabajo (OIT), presentada en el capítulo anterior, reúne a gobiernos, empresarios y trabajadores para establecer normas laborales, desarrollar políticas y concebir programas que promuevan el trabajo digno. Los principales objetivos de la OIT son promover los derechos en el trabajo, fomentar oportunidades de empleo decente, mejorar la protección social y reforzar el diálogo sobre cuestiones relacionadas con el trabajo. A través de estas actividades desempeñan un papel tanto de promoción como de educación sobre cuestiones de desigualdad económica y el papel de las organizaciones.

13.3.1.3 Oxfam Internacional

Oxfam es una organización no gubernamental internacional cuyo objetivo es combatir las desigualdades que "hacen y mantienen pobres a las personas". Fundada en 1995, cuenta con una larga trayectoria de trabajo en temas de justicia social e igualdad, entre los que se incluye la forma en que nuestras economías actuales permiten a unos pocos privilegiados acumular riqueza y poder mientras muchos quedan sumidos en la pobreza. Dada la relación entre pobreza y desigualdad, Oxfam se propone combatir las estructuras sociales de desigualdad que mantienen a las personas en la pobreza. Oxfam ha conseguido llamar la atención sobre diversas políticas y prácticas, como la justicia fiscal, la escasa tributación de las empresas y lo que ellos denominan la "carrera a la baja de los ingresos personales".

13.3.2 Movimientos sociales internacionales

Además de las instituciones y organizaciones internacionales que actúan para promover, educar y/o abordar la cuestión de la desigualdad económica, hay una serie de movimientos sociales internacionales que han tenido éxito en este espacio. Aunque estos movimientos sociales son internacionales, es importante reconocer que a menudo están formados por un conjunto de grupos nacionales y/o locales. De hecho, existe una vasta infraestructura de grupos nacionales y comunitarios que operan en el contexto de las desigualdades económicas. Aquí sólo hablaremos de dos, pero le animamos a que considere otros que operan tanto a nivel mundial como en su área local.

13.3.2.1 El movimiento Occupy

El Movimiento Occupy surgió a raíz de la crisis financiera mundial de 2008 y de la indignación pública expresada por las disparidades entre los elevados salarios de algunos (incluidos los banqueros) y las penurias que sufrían quienes tenían trabajos precarios, a tiempo parcial y mal pagados. Definido por el lema "somos el 99%", que representaba el contraste entre aquellos muy pocos (el 1%) que recibían los salarios excesivos en comparación con la mayoría, el Movimiento Occupy puso de relieve la cuestión de la desigualdad económica a escala mundial. El Movimiento Occupy fue un movimiento clave que planteó la cuestión de la rendición de cuentas por los sueldos y salarios bajos, y especialmente altos.

13.3.2.2 Grupos de campaña por un salario digno

También operan en todo el mundo una serie de grupos de campaña que pueden denominarse colectivamente "por un salario digno". Estos movimientos han surgido como consecuencia de los bajos salarios mínimos en muchos contextos y del argumento de que estos bajos salarios dan lugar a una categoría de trabajadores a los que a veces se denomina trabajadores pobres o, como en el Reino Unido, los "jams" (just about managing). Estos términos se refieren a los trabajadores que, a pesar de tener empleo y trabajar, no ganan lo suficiente para mantenerlos a ellos y a sus familias. Los defensores del salario digno pretenden erradicar esta "pobreza laboral" reclamando el pago de un salario digno. Un salario digno es una tarifa salarial por hora que se calcula en función de lo que se necesita en un determinado contexto o lugar para que una persona pueda cubrir sus necesidades vitales y participar como ciudadano. En muchos países, el salario digno calculado es superior al salario mínimo nacional.

Los movimientos por un salario digno pretenden abordar la cuestión de la desigualdad económica a través de acciones dirigidas al pago de salarios por parte de las empresas (en particular las grandes corporaciones) en lugar de los impuestos. De hecho, algunos de los argumentos utilizados por estos grupos de campaña se basan en el reconocimiento de que cuando las empresas y otras organizaciones que pagan salarios no pagan a un trabajador lo suficiente para "vivir", el Estado a menudo tiene que complementar sus ingresos mediante pagos estatales en forma de prestaciones. Estos grupos de campaña suelen señalar que el pago de un salario digno redundaría en beneficio de todos, incluidas las propias empresas, dado el abanico de resultados sociales, medioambientales y económicos que se derivan de una mayor igualdad, como hemos planteado anteriormente.

13.3.3 Políticas nacionales en materia de impuestos, ingresos y lugar de trabajo

Las políticas relacionadas tanto con los impuestos y el gasto fiscal, es decir, la redistribución de la renta y la riqueza, como las relativas a los ingresos y el pago de salarios (por ejemplo, las tasas del salario mínimo y otros aspectos de las prestaciones laborales), son formas fundamentales de limitar el aumento de los niveles de desigualdad económica. Estas medidas se rigen por normativas y acciones gubernamentales. Algunos ejemplos incluyen el

establecimiento de nuevos impuestos o el aumento de los niveles actuales de los impuestos existentes (por ejemplo, el impuesto sobre el patrimonio), el control de la evasión fiscal y la limitación de los niveles de remuneración (por ejemplo, la divulgación de la remuneración de los directores ejecutivos en relación con la mediana salarial).

Aunque todas son buenas medidas, su eficacia puede depender de la voluntad de las personas y las organizaciones de cumplir la normativa (considérese aquí el uso de paraísos fiscales), así como de una supervisión eficaz. También hay ámbitos en los que faltan gobierno y supervisión, o al menos van a la zaga de las prácticas actuales. Un buen ejemplo es la economía colaborativa y el uso de diversos contratos de trabajo, como los contratos de cero horas. Estos aspectos se tratan más adelante.

13.4 Contabilidad y rendición de cuentas de la desigualdad económica

A la hora de examinar las prácticas contables relacionadas con la desigualdad económica es útil considerar dos aspectos. El primero se refiere a las prácticas que se están llevando a cabo para abordar la desigualdad económica. Es decir, lo que algunas organizaciones, y la contabilidad que las respalda, están haciendo para abordar o responder a las crecientes peticiones de rendición de cuentas sobre la desigualdad económica. Muchas de estas prácticas están vinculadas a la estrategia de sostenibilidad o de responsabilidad social corporativa de una organización y, a menudo, se apoyan en investigaciones o se debaten en ellas. El segundo ámbito se refiere a aquellas prácticas que llaman la atención y por las que se pide cada vez más a las organizaciones, y de nuevo a la contabilidad que las respalda, que rindan cuentas. A continuación, se examinan ambos aspectos con el fin de identificar algunas áreas de relevancia para este tema.

13.4.1 La organización de la actividad económica

A la hora de analizar cómo la contabilidad y la organización de la actividad económica se relacionan con la desigualdad económica, resulta útil partir de una perspectiva más amplia. Es decir, ¿cuál es el papel de la contabilidad y la rendición de cuentas en las sociedades, y cómo afecta este papel a la forma en que se organiza la actividad económica y social? Un gran tema, sí, pero aún así algo que hay que discutir.

La contabilidad interviene en una serie de actividades organizativas. Internamente, la contabilidad y el control de gestión se utilizan para evaluar procesos, valorar alternativas y fijar objetivos. Externamente, se recurre a marcos y estructuras de contabilidad financiera para elaborar las cuentas y, en última instancia, los estados financieros, que describen cómo ha funcionado una organización en el último ejercicio y ofrecen una visión general de su situación financiera. Y así sucesivamente. La información contable se utiliza para diversos fines, como la asignación de recursos y el establecimiento de prioridades. Todas estas prácticas, mecanismos e instituciones influyen en la forma en que las organizaciones, los individuos y las sociedades valoran las distintas cosas.

Tomemos como ejemplo los mercados financieros y las empresas que cotizan en bolsa. En términos sencillos, la lógica de los mercados financieros se basa en la idea de que los precios

de las acciones reflejan de algún modo los beneficios futuros de las empresas. Se supone que los inversores esperan recibir rendimientos por el capital que invierten y, por tanto, se espera que las empresas ofrezcan un sólido desempeño financiero. Si los beneficios, la rentabilidad general o los beneficios futuros previstos no se ajustan a lo que buscan los mercados (es decir, los inversores), suele esperarse que los responsables de las organizaciones adopten medidas para mejorar el desempeño financiero. Entre las medidas disponibles, la reducción de costos es una de las más comunes. Entre ellas se encuentra la reducción de los costos laborales. Para garantizar que los que invierten capital reciban beneficios, una organización puede reducir el número de empleados que perciben ingresos o reducir los ingresos de los empleados.

Estos mecanismos de reducción de costos son una característica inherente a la organización de la actividad económica en toda una serie de formas organizativas. Sin embargo, lo es especialmente en las empresas que cotizan en bolsa, donde en la mayoría de los casos se considera que el objetivo es aumentar el valor para el accionista. La contabilidad está estrechamente implicada, ya que es la institución a través de la cual definimos qué empresas, unidades de negocio, inversiones y productos tienen éxito (es decir, son suficientemente rentables) y cuáles no tanto. Si bien la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada ha tenido una influencia sustancial en el desarrollo de la sociedad moderna, por ejemplo, al incentivar a los empresarios a innovar y posibilitar la captación de capital para proyectos arriesgados, al mismo tiempo ha creado una estructura que, entre otras cosas, fomenta actividades que pueden aumentar la desigualdad.

El auge de la economía colaborativa ilustra tanto los retos relacionados con la fricción entre inversores y trabajadores, como el debate sobre si dicha fricción es beneficiosa o perjudicial para las sociedades. La economía colaborativa pone de relieve cómo pueden utilizarse estructuras organizativas y formas de contratación innovadoras para crear servicios que emplean a un gran número de trabajadores en lo que suelen ser empleos mal pagados e inciertos. En las estructuras organizativas más convencionales, el trabajador es empleado de la organización, lo que significa que la organización paga el salario (y en muchos casos prestaciones como licencia por enfermedad y vacaciones) incluso en situaciones en las que temporalmente puede haber menos trabajo que hacer. Sin embargo, la economía colaborativa se basa en la idea de que los empleados solo trabajan cuando hay demanda. En esencia, el riesgo pasa de la organización al individuo. Ahora bien, aunque está claro que estos acuerdos son beneficiosos para la organización que los utiliza, existe un desacuerdo sustancial sobre si esto es bueno o malo para las sociedades y los individuos implicados. Dependiendo de la perspectiva, se puede afirmar que estos gigs (acuerdos) ofrecen oportunidades para las mentes emprendedoras y para aquellos que de otro modo no podrían encontrar empleo, o alternativamente que estos acuerdos aumentan la proporción de empleos precarios en las sociedades y por lo tanto causan un aumento de la incertidumbre y la desigualdad (Fleming, 2019).

13.4.2 Ingresos y salarios

El segundo aspecto que consideramos en relación con el modo en que la contabilidad y las organizaciones se entrecruzan con la desigualdad económica es el pago de salarios y compensaciones a los empleados. Una vez más, observamos que las organizaciones operan

dentro de estructuras sociales, que incluyen diferentes tipos de acuerdos institucionales y estructuras jurídicas. Éstas establecen los límites generales de las actividades organizativas y, como tales, es pertinente considerar más ampliamente a los gobiernos y al sector público, ya que estas instituciones son las que establecen la legislación laboral, incluida la regulación relativa a ingresos y salarios. Sin embargo, el sector privado, como organizaciones que pagan salarios, también es muy relevante. Las organizaciones empresariales, que crean y distribuyen "valor", pueden tanto causar como ayudar a abordar la desigualdad de ingresos. Y dado el papel de la contabilidad a la hora de facilitar las decisiones salariales y de informar, en diversos grados, sobre los pagos salariales, es útil considerar el papel de la contabilidad en las desigualdades y la rendición de cuentas por los crecientes niveles de desigualdad de ingresos en muchos contextos.

En lo que respecta a la rendición de cuentas sobre los salarios y los ingresos, las diferencias salariales entre los altos directivos y los trabajadores peor pagados en algunos sectores privados han estado en el punto de mira durante algún tiempo. Los medios de comunicación, y cada vez más el público en general, se han centrado en los salarios aparentemente crecientes de los altos ejecutivos (a veces denominados salarios de "gatos gordos"), mientras que los salarios de los de abajo permanecen estancados. Por ejemplo, los aumentos salariales anunciados por Amazon en 2018 se contrastaron con el patrimonio neto y los ingresos de su consejero delegado, Jeff Bezos, poniendo en contexto dichos aumentos. Además de estos casos destacados, el fenómeno parece estar produciéndose también de forma más generalizada en todas las empresas: el think tank Economic Policy Institute, con sede en Washington, ha seguido la evolución de las retribuciones de los CEO a lo largo del tiempo y ha observado que en las mayores empresas públicas estadounidenses la relación entre la retribución de los CEO y la de los trabajadores típicos ha pasado de 61 a 1 en 1989 a 320 a 1 en 2019 (Mishel y Kandra, 2020).

A pesar de los elevados salarios y los lucrativos sistemas de retribución que reciben muchos consejeros delegados y otros ejecutivos de empresas, no está claro si una mayor retribución de los ejecutivos redundaría en un mejor desempeño de la empresa. Esto ha contribuido a que los salarios excesivamente altos estén en el punto de mira, ya que se ha determinado que es probable que sean un reflejo de la posición negociadora dominante de los ejecutivos en lugar de tener mucho que ver con su desempeño en el puesto. Como ilustran estos ejemplos, las organizaciones son cada vez más responsables de sus estructuras y decisiones salariales, así como de su papel en la perpetuación de las desigualdades económicas.

En términos similares, al debatir la desigualdad económica también merece la pena considerar aquellas organizaciones que tienen estrategias activas que buscan reducir los salarios. Más arriba hemos señalado el afán por aumentar el desempeño financiero y cómo esto puede llevar a considerar los costos laborales. Esto puede manifestarse de múltiples maneras. Una organización puede, por ejemplo, tratar de establecer sus actividades en un lugar que le permita pagar salarios bajos. Además de las propias actividades de la organización, estas medidas de reducción de costos pueden afectar a su cadena de suministro. Se sabe que, para reducir costos, algunas organizaciones tratan agresivamente de encontrar proveedores en países con niveles salariales más bajos, o bien hacen que los proveedores compitan entre sí. Como ya comentamos en el capítulo anterior sobre derechos humanos, estas situaciones pueden tener consecuencias sociales negativas, como una mayor

desigualdad económica. Alternativamente, la organización puede estructurar el trabajo que necesita de manera que evite cualquier compromiso de empleo a largo plazo, y confiar en su lugar en contratos de cero horas o acuerdos de economía colaborativa, como hemos comentado anteriormente.

Por otra parte, las estrategias de compensación son quizás también las formas directas en que las organizaciones pueden reducir la desigualdad económica en una sociedad. Algunos empleadores han adoptado una postura activa y se han comprometido a pagar a sus empleados un salario digno, ya que se ha observado que tales decisiones aportan beneficios tanto a los empleados como a la organización. Del mismo modo, algunas organizaciones se comprometen con diversos tipos de propiedad de los empleados o estructuras de pago, dando a los empleados más voz en las decisiones relativas a la asignación de recursos y el uso de los beneficios potenciales. Aunque potencialmente reducen los resultados financieros en primera instancia, estas decisiones pueden ser útiles para la organización al aumentar la satisfacción y el compromiso laboral, y posteriormente para la sociedad en general al reducir las desigualdades de ingresos. Por último, algunas organizaciones también se han comprometido con estructuras salariales que limitan la diferencia entre los que más ganan y los que menos, lo que significa que cualquier aumento salarial en la cima tiene que ir acompañado de un aumento salarial en la base.

La contabilidad es claramente relevante en este caso, ya que es el sistema que informa las decisiones sobre la remuneración de los empleados, así como registra y mide a los trabajadores a través de, por ejemplo, los costos salariales y laborales. De hecho, algunas prácticas que se dan por sentadas dentro de la contabilidad convencional son quizás problemáticas cuando se contemplan desde una posición que pretende abordar las crecientes desigualdades. Un aspecto clave es el tratamiento contable de la mano de obra y los salarios, clasificándolos como costos. Esto es algo que los estudiantes de contabilidad aprenden al principio de sus estudios. Lo que también se les puede haber enseñado es la lógica contable de los costos como cosas que hay que reducir. Piense en el efecto que esto tiene en el tratamiento contable de la mano de obra y los salarios. Volveremos sobre este tema en el apartado 13.5.

Las estrategias de compensación son una forma directa y clave en la que las organizaciones pueden abordar la desigualdad económica. Sin embargo, no son la única manera. Además de pagar salarios a directivos y empleados, las organizaciones también distribuyen ingresos a través de otros medios de distribución de beneficios. Algunos ejemplos comunes son el pago de dividendos a los accionistas, la filantropía empresarial (por ejemplo, el apoyo a organizaciones benéficas y otros grupos comunitarios) y el pago de impuestos. Este último, dada su importancia para la contabilidad y su consideración en la investigación contable, se analiza a continuación.

13.4.3 Impuestos, evasión fiscal y desigualdad económica

La fiscalidad desempeña una serie de funciones en la sociedad, entre ellas la redistribución de la riqueza y la posibilidad de destinar gastos específicos a ámbitos como la sanidad y la educación. Esencialmente, los impuestos y las prestaciones se utilizan para redistribuir unos

ingresos (a menudo muy) desiguales. Aunque las políticas fiscales y las decisiones relativas al uso de los impuestos recaudados son responsabilidad de los gobiernos, estas prácticas se basan en el pago de impuestos. El papel de la contabilidad en el ámbito de los impuestos y el cálculo de las obligaciones fiscales, tanto para los particulares como para las empresas, es una forma obvia de que la desigualdad económica sea una cuestión contable. Aunque podríamos hablar de muchas formas de impuestos en el contexto de la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad (por ejemplo, los impuestos sobre la renta, el valor añadido o el medio ambiente), aquí nos centraremos en el impuesto de sociedades. La razón es que está estrechamente relacionado con la contabilidad y los contadores. También ha sido objeto de mucho debate público.

La contabilidad ofrece un abanico de posibilidades a efectos de planificación fiscal, como el desarrollo de la estructura de capital de una empresa y el establecimiento de varias filiales principalmente con fines fiscales (buscando esencialmente formas de reducir los costes fiscales). Los medios precisos varían según cada jurisdicción, ya que son específicos de las leyes y políticas fiscales empleadas. Hay que tener en cuenta que la planificación fiscal no es ilegal en sí misma. Sin embargo, tiene sus límites, y en algún momento una planificación fiscal agresiva puede convertirse en elusión o evasión fiscal. Aunque las definiciones exactas de estos conceptos varían, es útil situarlos a lo largo de un continuo, en el que la planificación fiscal se sitúa en el lado legal, la evasión fiscal es ilícita y la elusión fiscal se sitúa en algún lugar de la zona gris intermedia entre lo legal y lo ilegal. A veces, el problema de la fiscalidad es que no siempre está muy claro dónde se sitúa exactamente el límite entre lo legal y lo ilegal. De ahí que sea relativamente habitual leer un comunicado de prensa de una gran empresa diciendo que las autoridades están investigando sus informes fiscales y sus cuentas, con posibles implicaciones futuras que se describen como de decenas o cientos de millones de dólares. Sin embargo, el pago del impuesto de sociedades repercute claramente en la igualdad, ya que menos impuestos pagados suponen menos dinero fiscal para redistribuir.

En los últimos años, los medios de comunicación han informado de una serie de casos de empresas de alto perfil en los que la organización ha utilizado sistemas innovadores para minimizar el pago de impuestos. Un método empleado con frecuencia ha sido la creación de filiales en jurisdicciones de baja tributación, como Irlanda, los Países Bajos o Suiza, con el objetivo de beneficiarse de un tipo del impuesto de sociedades más bajo o inexistente. Sin embargo, la creación de este tipo de filiales no siempre significa que una organización vaya a desarrollar una actividad económica significativa en el Estado, ya que una filial puede operar casi en su totalidad desde el extranjero. Una vez más, estos acuerdos pueden ser perfectamente legales, totalmente ilegales o intermedios. Uno de los casos más sonados ha sido la disputa entre Apple y la Comisión Europea sobre si el uso por parte de Apple de su filial irlandesa era en realidad una estructura ilegal utilizada para evitar el pago de impuestos en la UE. Este caso también muestra cómo puede variar el papel de los distintos actores en este tipo de disputas, ya que en este caso el Estado de Irlanda se ha puesto esencialmente del lado de Apple al subrayar que la ventajosa posición fiscal que la empresa mantenía en Irlanda estaba dentro de las normas fiscales irlandesas habituales y, por tanto, no incluía ningún trato especial.

A veces estas filiales se fundan en paraísos fiscales, o jurisdicciones secretas, como Bermudas, Panamá o las Islas Caimán, que además de tipos impositivos bajos también

ofrecen a las organizaciones la ventaja de una baja visibilidad. En otras palabras, mientras que en muchos países las organizaciones tienen la obligación de depositar sus estados financieros en registros públicos, de los que cualquier persona interesada puede obtenerlos, las jurisdicciones secretas no exigen tales deposiciones y, por lo tanto, permiten a una organización que opera allí mantener sus registros alejados de la mirada pública. Desde un punto de vista social, estas prácticas de evasión fiscal implican que una organización no está cumpliendo con su rendición de cuentas, y también que no está contribuyendo a la sociedad a través de los impuestos. Muchos movimientos sociales y ONG, como UK Uncut y Tax Justice Network, han hecho campaña activamente para que la evasión fiscal y el uso de paraísos fiscales sean más visibles en las sociedades, aportando hechos y pruebas sobre la magnitud del problema. Estas campañas también han conseguido cambiar la opinión pública sobre la legitimidad de la evasión fiscal y, por tanto, convertir el impuesto de sociedades, la evasión fiscal y los paraísos fiscales en una cuestión de debate público.

El reto que suponen las diversas prácticas avanzadas de elusión fiscal para las sociedades y la financiación pública también ha sido reconocido de forma relativamente amplia por las instituciones internacionales. En el seno de la OCDE, por ejemplo, el programa BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios) pretende hacer frente a las estrategias de elusión fiscal comúnmente utilizadas por las empresas que explotan los desajustes en las legislaciones fiscales aplicadas en los distintos países. En términos sencillos, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se refieren a diversas estrategias mediante las cuales las organizaciones trasladan sus beneficios a jurisdicciones donde el impuesto de sociedades es muy bajo o inexistente. A menudo no hay nada ilegal en el uso de estas estrategias, que pueden incluir, por ejemplo, el uso de múltiples filiales, préstamos a alto interés y regalías, siendo algunas tan comunes que se conocen con apodos como Dutch Sandwich, Double Irish, Single Malt, o Double Irish with a Dutch Sandwich. No obstante, la colaboración BEPS y el marco asociado se basan en el entendimiento de que el uso generalizado de tales prácticas es perjudicial para las sociedades en general, y para los países de renta más baja en particular, ya que estos Estados suelen depender en mayor medida del impuesto de sociedades. Por ello, reducir la elusión fiscal agresiva, tanto legal como ilegal, sería útil para reducir las desigualdades mundiales.

13.4.4 Prácticas de divulgación de la desigualdad económica

Además de los contextos legislativos y normativos que se han analizado anteriormente y que rigen el comportamiento organizativo relacionado con la fiscalidad y la distribución de la renta, una vez más, como hemos visto en otros capítulos, gran parte de los regímenes de gobierno que existen a nivel organizativo están relacionados con la elaboración y divulgación de informes. Aquí, una vez más, vemos el vínculo entre la transparencia y la rendición de cuentas en relación con el papel de la contabilidad. A continuación expondremos cómo aparece la desigualdad económica en los marcos de información, y seguiremos con un análisis de las prácticas actuales de información. Aunque la fiscalidad es el elemento más destacado en este ámbito, también aparecen a veces otros aspectos de la desigualdad.

13.4.4.1 La Iniciativa Global de Informes (GRI)

Al igual que con los otros temas tratados en este libro, el GRI tiene una serie de estándares que se relacionan con las divulgaciones relacionadas tanto con los impuestos como con la distribución de ingresos. Las divulgaciones de GRI sobre impuestos y pagos a gobiernos (véase "Enfoque en la práctica" a continuación) se publicaron en diciembre de 2019. El objetivo de estos estándares es ayudar a promover una mayor transparencia sobre el enfoque de una organización informante con respecto a los impuestos. Son quizás el resultado de la continua atención, y preocupación, por las prácticas agresivas de evasión y elusión fiscal en todo el mundo. En la edición de 2019 de las divulgaciones fiscales, cabe destacar la divulgación específica del tema 207-4 relativa a la presentación de informes país por país, que el GRI afirma que es el primer estándar de sostenibilidad global para la presentación pública de informes país por país sobre impuestos.

Además de las divulgaciones relacionadas con los impuestos, hay otros indicadores de divulgación como parte del GRI que son relevantes aquí. En el apartado de desempeño económico, la divulgación 201-1 "Valor económico directo generado y distribuido" pide a la organización que facilite información sobre cómo se distribuye el valor económico que ha creado entre los distintos grupos de interés, incluidos los empleados. Aunque la declaración no proporciona ninguna información directa sobre la remuneración o los niveles salariales de los empleados, sí ofrece una indicación sobre qué grupos se están beneficiando más, así como una oportunidad para realizar comparaciones con otras organizaciones similares. Del mismo modo, si la información se proporciona por separado a nivel de país, región o mercado, como recomienda hacer el GRI cuando sea pertinente, ayuda a comprender si la generación de valor difiere en los distintos contextos en los que opera una organización.

Otro elemento de divulgación relevante se incluye como parte del estándar GRI 202 Presencia en el mercado, donde la divulgación 202-1 se titula "Ratios del salario inicial estándar por género en comparación con el salario mínimo local". Esta divulgación se centra directamente en un tema relevante para la desigualdad económica, ya que la distribución de los salarios entre diferentes grupos, como mujeres y hombres, o trabajadores locales y migrantes, así como el nivel de dichos salarios, tiene consecuencias directas sobre cómo se desarrolla la desigualdad económica en un contexto determinado.

Enfoque en la práctica: Estándar GRI 207 Fiscalidad

En los Estándares GRI para la elaboración de memorias de sostenibilidad, la fiscalidad se contempla en el Estándar 207. Este estándar se revisó en 2019, y se espera que las organizaciones informantes sigan los nuevos requisitos y orientaciones en las memorias publicadas a partir del año 2021. Vale la pena señalar aquí que, mientras que los elementos de divulgación enumerados en las divulgaciones del enfoque de gestión se centran principalmente en las políticas organizativas, los mecanismos y enfoques empleados, así como las estructuras de gobierno relativas a la fiscalidad, la divulgación 207-4 establece algunas expectativas bastante detalladas sobre los cálculos fiscales, los pagos y los tipos impositivos de una organización en las jurisdicciones en las que opera. Si se facilita, esta información puede proporcionar a los grupos de interés detalles considerables sobre las prácticas de una organización.

- Información a revelar sobre el enfoque de gestión:

- Información 207-1 Enfoque fiscal
- Información 207-2 Gobierno fiscal, control y gestión de riesgos
- Divulgación 207-3 Compromiso de los grupos de interés y gestión de las preocupaciones relacionadas con los impuestos

Información sobre temas específicos:

- Información 207-4 Información por países

13.4.4.2 La desigualdad económica en otros marcos y prácticas de información

Además del GRI, otros marcos de elaboración de memorias también incluyen orientaciones que, dependiendo de cómo las interprete la organización informante, podrían estar relacionadas con la desigualdad económica. Por ejemplo, el Marco de Reporte Integrado (<IR>) podría orientar la divulgación de información relativa a la desigualdad económica. Dentro del <IR> se reconoce el capital humano como uno de los capitales clave relacionados con la creación de valor. El capital humano, aunque no requiere específicamente revelaciones relacionadas con el pago de salarios e impuestos, por ejemplo, podría permitir tales discusiones, ya que se refiere al papel del capital humano en la creación de valor a lo largo del tiempo.

Otra práctica contable digna de mención es la elaboración de estados de valor añadido, que ya hemos mencionado brevemente. Los estados de valor añadido son estados que informan sobre cómo la organización crea y distribuye valor (Haller et al., 2018). Es una declaración más amplia que la cuenta de pérdidas y ganancias convencional, e incluye información sobre cuánto del valor creado por la organización se distribuye entre los diversos grupos de interés y cuánto ha sido retenido por la propia organización. Al proporcionar más información sobre, por ejemplo, cómo se distribuye el valor entre los empleados y otros grupos de interés, las prácticas y estados contables de valor añadido son relevantes a la hora de considerar la desigualdad contable y económica. El uso de las declaraciones de valor añadido se remonta a la década de 1970, cuando gozaron de cierta popularidad, por ejemplo en el Reino Unido. En los últimos años, el interés ha vuelto a aumentar en algunas regiones, por ejemplo en Sudáfrica y Europa.

Otras declaraciones también podrían considerarse desde el punto de vista de la desigualdad económica. Los honorarios pagados a los directores que se divulgan como parte de los informes de gobierno, así como la divulgación de los empleados con mayores ingresos, pueden ayudar a comprender varios aspectos de la remuneración. Sin embargo, en la siguiente sección se analiza en qué medida son útiles y si basta con informar sobre estos aspectos.

13.5 La desigualdad económica: ¿Qué queda por resolver?

Con el aumento de las desigualdades en todo el mundo, no es de extrañar que cada vez se preste más atención a este tema. También se presta cada vez más atención a cómo pueden reducirse esas desigualdades y, en relación con el tema central de este libro, al papel de la contabilidad y la rendición de cuentas. Aunque están surgiendo prácticas relacionadas con la

contabilidad y la rendición de cuentas en materia de desigualdad económica, hay muchos aspectos que requieren un examen más detenido. Analizaremos algunos de ellos en relación con las prácticas tratadas en la sección 13.4.

13.5.1 Mejorar la contabilidad de la igualdad en las distintas formas de organización

Teniendo en cuenta nuestro debate sobre las distintas formas organizativas y la desigualdad (por ejemplo, las sociedades de responsabilidad limitada y las que operan en la llamada economía colaborativa), vale la pena considerar si las formas alternativas de organización podrían ser útiles para reducir la desigualdad económica (véase el capítulo 2).

Si bien la sociedad de responsabilidad limitada es una forma organizativa común, existen otras opciones como las cooperativas, las empresas sociales y las corporaciones benéficas. Estas formas organizativas alternativas ofrecen, en principio, un espacio para reducir las desigualdades en la sociedad. Diversos tipos de colectivos y cooperativas, por ejemplo, se basan en una propiedad amplia, que incluye a los empleados, con la idea inherente de ser más democráticos en cuanto a la toma de decisiones (es decir, no se puede invertir más capital para recibir más influencia). Los distintos tipos de corporaciones benéficas, tanto de una forma jurídica concreta como de organizaciones certificadas, tienen objetivos más amplios que los que suele perseguir una sociedad de responsabilidad limitada tradicional. En la práctica, las sociedades de utilidad pública y las empresas de capital riesgo persiguen explícitamente determinados resultados sociales y medioambientales, además del desempeño financiero. Es necesario estudiar cómo la contabilidad podría apoyar estas formas organizativas alternativas que fomentan la igualdad.

Ahora bien, debemos subrayar que la forma organizativa no dicta por sí misma si una organización causa más desigualdad o contribuye a reducirla. Y no debemos descartar la idea de que las prácticas de contabilidad y rendición de cuentas podrían, por ejemplo, modificarse para ayudar a las organizaciones de responsabilidad limitada o de economía colaborativa a ser más equitativas. Sin embargo, las estructuras organizativas tienen un impacto en aspectos como los objetivos organizativos que se consideran naturales y que merece la pena perseguir. De hecho, junto con un examen de la contabilidad en formas organizativas alternativas, es necesario estudiar cómo la contabilidad podría ayudar a promover la igualdad en las formas organizativas existentes, como las sociedades de responsabilidad limitada.

13.5.2 Cambiar la lógica contable en relación con el trabajo

Ya hemos hablado del tratamiento contable de la mano de obra y los salarios. Esencialmente, hemos destacado cómo la contabilidad clasifica la mano de obra y los salarios como un costo y, como tal, algo que la lógica contable nos dice que debe reducirse. Esto puede afectar a la desigualdad económica a través de un impulso para reducir la distribución de la riqueza y los ingresos.

Sikka (2015) ha considerado el posible efecto de cambiar esta lógica, por ejemplo, qué significaría si pensáramos en el trabajo como una inversión en lugar de como un costo. En la

sección "Perspectivas desde la investigación" que figura a continuación se analiza esta cuestión con más detenimiento, y sugerimos que se tenga en cuenta. Para muchos de los temas que hemos tratado en este libro, hemos fomentado la reflexión sobre cómo podría hacerse la contabilidad de forma diferente para apoyar la transición hacia una sociedad más sostenible. Este ejemplo demuestra que es probable que haya que reconsiderar algunos de estos fundamentos contables.

PERSPECTIVAS DESDE LA INVESTIGACIÓN: ¿DE LOS COSTOS A LAS INVERSIONES?

En su artículo publicado en 2015, el conocido experto en contabilidad crítica Prem Sikka expone claramente los vínculos entre la contabilidad y la desigualdad económica. Pide que se examinen los conceptos y categorías contables que "ayudan a las empresas a controlar costos, promover la competencia, los beneficios y la eficiencia, pero también facilitan la distribución desigual de los ingresos y la riqueza" (p. 47). Sikka se centra en los cálculos, prácticas y discursos contables en relación con la determinación de salarios e impuestos para ilustrar su punto de vista.

Sostiene que la calificación de los salarios y los impuestos como costos y cargas obliga a considerarlos "siempre y sólo como un mal necesario que hay que reducir". De este modo, el pago de salarios no "se considera una recompensa legítima por el empleo de recursos sociales y humanos, sino un obstáculo a la expansión del capital" y que las prácticas contables "celebran las ganancias del capital, pero no dan visibilidad a las consecuencias humanas de la campaña para reducir los salarios y el pago de impuestos" (p. 58).

Sostiene que la representación negativa de los pagos salariales y fiscales apoya los discursos que erosionan la participación de los trabajadores en la renta y la riqueza nacionales, y alimenta así la crisis económica.

Recojamos el llamamiento de Sikka (2015) a un mayor escrutinio de los conceptos, categorías y prácticas contables que facilitan la distribución desigual de la renta y la riqueza. Además de etiquetar los salarios y los impuestos como costos y cargas, ¿qué otros conceptos, categorías y prácticas contables se le ocurren que faciliten la distribución desigual de la renta y la riqueza?

Sikka, P. (2015). The Hand of Accounting and Accountancy Firms in Deepening Income and Wealth Inequalities and the Economic Crisis: Some Evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 30, 46–62.

13.5.3 El papel de la contabilidad en los impuestos

Ya hemos hablado del papel que desempeña la fiscalidad, y en particular el impuesto de sociedades, en las desigualdades económicas. Al igual que la asignación de costos y los presupuestos, la planificación fiscal parece ser un elemento que se da por sentado en la formación y educación de un contable. En los libros de texto de contabilidad y en los programas de licenciatura, los estudiantes repasan las leyes fiscales y discuten cómo una empresa podría optimizar su fiscalidad. En esencia, parece que la planificación fiscal se considera en general parte natural del conjunto de competencias profesionales de un contable.

Como tal, merece la pena considerar más a fondo el papel de la profesión contable y de las grandes firmas de contabilidad, en particular las Big4, en la forma en que la fiscalidad de las empresas y la planificación fiscal tienen lugar y se discuten en las sociedades.

Muchas de las estrategias de elusión del impuesto de sociedades que afectan a la cantidad de fondos fiscales disponibles para su redistribución en las sociedades implican el uso de una contabilidad bastante complicada. Alguien tiene que diseñar esas estructuras para las empresas, así como innovar nuevos tipos de prácticas de elusión fiscal, ya que algunas de las más utilizadas en el pasado son declaradas ilegales por los Estados. Las grandes firmas de contabilidad desempeñan un papel en este sentido, ya que la planificación fiscal y el asesoramiento fiscal figuran entre los servicios que ofrecen activamente a sus clientes.

Sigue siendo discutible si el compromiso activo de las grandes firmas de contabilidad en el ámbito de la planificación fiscal beneficia finalmente a las sociedades y funciona para el bien público. Addison y Mueller (2015), por ejemplo, ponen de relieve esta tensión al analizar cómo las actividades de las Big4 en este ámbito pueden enmarcarse bien como ilustración del lado oscuro de la profesión o bien como un servicio legítimo e innovador en un campo cada vez más complejo que exige una experiencia profesional sustancial. Sikka (2015) es más firme en su postura al señalar que la venta de esquemas de elusión fiscal por parte de las firmas de contabilidad y la erosión de los ingresos fiscales afectan negativamente a la capacidad del Estado para redistribuir la riqueza. En los últimos tiempos, estas cuestiones han sido objeto de gran atención por la preocupación que suscita la evasión fiscal de algunas grandes empresas tecnológicas. Puede que recuerde haber visto algo de esto en los medios de comunicación. Sin embargo, el nivel de participación de las firmas de contabilidad en este tipo de comportamientos, así como la forma en que la práctica contable (y la profesión contable) podría mejorarse para ayudar a abordar esta cuestión, es objeto de mayor consideración y cambio.

También existe un fenómeno creciente relacionado con la transparencia y la rendición de cuentas. Mientras que a las firmas de contabilidad y a la profesión en general les gusta destacar cómo participan activamente en el desarrollo de nuevos tipos de métricas de sostenibilidad, servicios de aseguramiento e iniciativas de responsabilidad social, son bastante menos abiertas sobre su implicación y competencia en materia fiscal. No es fácil encontrar una empresa Big4 que anuncie sus servicios con eslóganes como "el año pasado ayudamos a un importante cliente a ahorrar 100 millones de euros en impuestos", a pesar de que esto es en gran medida la esencia de sus servicios de asesoría y consultoría fiscal. En términos similares, mientras que muchas organizaciones destacan diversos logros en sus informes anuales y sitios web, es posible que no se encuentre con un director general elogiando a su departamento fiscal por hacer un trabajo tremendo con la optimización (de nuevo, la reducción) de impuestos. En cambio, las ocasiones en las que se habla de planificación y elusión fiscales en la esfera pública suelen estar relacionadas con algunas controversias importantes. Disputas sobre las prácticas fiscales de una multinacional de renombre, como Apple, Starbucks o Google, o grandes filtraciones a los medios de comunicación que sacan a la luz pública grandes cantidades de información financiera de jurisdicciones secretas, como fue el caso de los Papeles de Panamá, SwissLeaks y LuxLeaks, son algunos ejemplos. A menudo, estos casos muestran que las firmas de contabilidad han

estado muy implicadas en los procesos. Tal vez no sea una coincidencia que en la opinión pública la planificación fiscal se asocie a menudo con algo clandestino.

13.5.4 Límites de las prácticas actuales de información

Aunque observamos algunos avances en relación con la presentación de informes sobre cuestiones relacionadas con la desigualdad económica, es evidente que aún queda mucho por hacer. Aunque algunas prácticas de divulgación parecen ir en aumento debido al incremento de la legislación en muchas jurisdicciones (por ejemplo, las divulgaciones en relación con la desigualdad de género y la reducción de la brecha salarial entre hombres y mujeres), las divulgaciones de la desigualdad económica más allá de lo exigido por la normativa son más limitadas.

En cuanto a la fiscalidad, parece que algunas empresas publican cada vez más información fiscal de diferentes formas. Un ejemplo serían los informes de huella fiscal, que suelen incluir una lista de todos los tipos de impuestos y pagos a los gobiernos durante el ejercicio financiero. A menudo se describen como una forma transparente de poner de relieve cómo una organización se ocupa de sus obligaciones fiscales y, por lo tanto, proporciona una contribución justa a la sociedad. Hay que señalar, sin embargo, que estas divulgaciones tienden a centrarse en los impuestos en los que las organizaciones tienen relativamente poco margen de maniobra, como el impuesto sobre el valor añadido y las cotizaciones empresariales a la seguridad social. Por lo tanto, se presta menos atención a las áreas en las que una organización puede tratar activamente de participar en la planificación y evasión fiscal, como el impuesto de sociedades. Además, hay que tener en cuenta si una organización facilita la información de forma agregada, es decir, en todas las jurisdicciones en las que opera, o si la información incluye detalles desglosados por países. Desde la perspectiva del usuario, estos últimos detalles pueden ofrecer la oportunidad de considerar, por ejemplo, hasta qué punto es agresiva una organización en lo que respecta a la planificación fiscal, la evasión y el uso potencial de jurisdicciones de baja tributación.

El papel de la contabilidad en la desigualdad de ingresos subraya la necesidad de una mayor transparencia y divulgación. La transparencia y la divulgación permiten la comprensión y el escrutinio de las prácticas organizativas, por lo que sin divulgación, o cuando la divulgación no es suficiente, las organizaciones pueden operar sin escrutinio. Esto lleva a muchos, incluidos varios investigadores contables, a argumentar que se necesita más información sobre la desigualdad económica. Por ejemplo, los investigadores contables Ravenscroft y Denison (2014) abogan por una mayor divulgación por parte de las empresas de las transacciones que contribuyen a la desigualdad de ingresos actual en tres ámbitos: remuneración, fiscalidad y gastos no empresariales. Otros investigadores destacan el papel de las revelaciones de valor añadido comentadas anteriormente y cómo podrían ayudar a mejorar los informes de sostenibilidad (por ejemplo, Haller et al., 2018).

Sin embargo, al igual que ocurre con muchos de los temas tratados en este libro, es necesario destacar una vez más los límites de la divulgación y la presentación de informes. Para que la divulgación funcione es necesario que entre en la toma de decisiones. Por ejemplo, una empresa podría revelar los elevados salarios y primas de los directivos y los bajos salarios de

la mayoría de los trabajadores, pero la revelación no resolverá el problema por sí sola: también tiene que haber voluntad de actuar.

13.6 Conclusión

En este capítulo hemos analizado la contabilidad y la rendición de cuentas en relación con la desigualdad económica. En muchos sentidos, la desigualdad une los temas tratados en el libro y, por lo tanto, considerar la desigualdad económica es quizás una forma útil de concluir nuestro debate sobre las cuestiones de sostenibilidad relacionadas con la contabilidad y la rendición de cuentas. Por ejemplo, hemos destacado cómo la desigualdad económica está interconectada con otras cuestiones de sostenibilidad: sociales, medioambientales y económicas. La forma en que estas cuestiones de sostenibilidad deben ser consideradas y abordadas conjuntamente, y no de forma aislada, puede verse claramente aquí. Si bien es necesario abordar la pobreza, y hacerlo de forma urgente, también debemos abordar la desigualdad económica como uno de los principales motores de la pobreza. Además, y como se ha señalado anteriormente, la desigualdad económica tiene serias implicaciones para nuestra capacidad de abordar el cambio climático y otras cuestiones clave de sostenibilidad. Este capítulo también ha puesto de relieve cómo nuestras actuales prácticas de contabilidad y rendición de cuentas, algunas de las cuales damos por sentadas, son problemáticas a la hora de abordar la sostenibilidad. De hecho, como se ha destacado a lo largo de este libro, las prácticas contables y de rendición de cuentas todavía tienen un largo camino que recorrer si quieren ser "aptas para el propósito" en un mundo sostenible.

Referencias

- Addison, S. and Mueller, F. (2015). The Dark Side of Professions: The Big Four and Tax Avoidance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(8), 1263–1290.
- Bapuji, H. (2015). Individuals, Interactions and Institutions: How Economic Inequality Affects Organizations. *Human Relations*, 68(7), 1059–1083.
- Collison, D., Dey., C., Hannah, G. and Stevenson, L. (2010). Anglo-American Capitalism: The Role and Potential of Social Accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23(8), 956–981.
- Fleming, P. (2019). *Sugar Daddy Capitalism: The Dark Side of the New Economy*. Polity Press.
- Gapminder (2020). *Worldview Upgrader*. www.gapminder.org (accessed 7 December 2020).
- Haller, A., van Staden, C. J., and Landis, C. (2018). Value Added as Part of Sustainability Reporting: Reporting on Distributional Fairness or Obfuscation? *Journal of Business Ethics*, 153, 763–781.
- Jackson, T. (2017). *Prosperity without Growth: Foundations for the Economy of Tomorrow* (2nd edn). Routledge.
- Mishel, L. and Kandra, J. (2020). *CEO Compensation Surged 14% in 2019 to \$21.3 Million*. Economic Policy Institute. <https://epi.org/204513> (accessed 19 November 2020).
- Oxfam International (2020). *Time to Care: Unpaid and Underpaid Care Work and the Global Inequality Crisis*. www.oxfam.org/en/research/time-care (accessed 19 November 2020).
- Piketty, T. (2014). *Capital in the Twenty-First Century*. Harvard University Press.
- Ravenscroft, S. and Denison, C. (2014), Social and Environmental Implications of Increasing Income Inequality: Accountability Concerns. In Mintz, S. (ed.), *Accounting for the Public Interest: Perspectives on Accountability, Professionalism and Role in Society*. Advances in Business Ethics Research.

- Raworth, K. (2017). *Doughnut Economics: Seven Ways to Think Like a 21st-Century Economist*. Random House.
- Reid, M. (2011). Behind the “Glasgow Effect”. *Bulletin of the World Health Organisation*, 89, 706–707. www.who.int/bulletin/volumes/89/10/11-021011/en/ (accessed 7 December 2020).
- Rosling, H. (2018). *Factfulness: Ten Reasons We’re Wrong about the World – and Why Things Are Better than You Think*. Sceptre.
- Sikka, P. (2015). The Hand of Accounting and Accountancy Firms in Deepening Income and Wealth Inequalities and the Economic Crisis: Some Evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 30, 46–62.
- Stiglitz, J. E. and Rosengard, J. K. (2015). *Economics of the Public Sector*. W. W. Norton & Company.
- UNDP (2019). Human Development Report 2019. <http://hdr.undp.org> (accessed 7 December 2020).
- Wilkinson, R. and Pickett, K. (2009). *The Spirit Level: Why Equality is Better for Everyone*. Penguin.

Lecturas y recursos adicionales

- Finer, L. and Ylönen, M. (2017). Tax-Driven Wealth Chains: A Multiple Case Study of Tax Avoidance in the Finnish Mining Sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 53–81.
- Tweedie, D. and Hazelton, J. (2015). Social Accounting for Inequality: Applying Picketty’s Capital in the Twenty-First Century. *Social and Environmental Accountability Journal*, 35(2), 113–122.
- Tweedie, D. and Hazelton, J. (2019). Economic Inequality: Problems and Perspectives for Interdisciplinary Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(7), 1982–2003.
- Wilkinson, R. and Pickett, K. (2018). *The Inner Level: How More Equal Societies Reduce Stress, Restore Sanity and Improve Everyone’s Well-being*. Penguin.

PARTE IV. Conclusión

Capítulo 14. Observaciones finales

Permítanos felicitarle por haber llegado hasta éste, el último capítulo del libro. Hemos recorrido una gran cantidad de contenidos. Hemos destacado las áreas en las que están surgiendo prácticas de contabilidad y rendición de cuentas, y también les hemos animado a reflexionar sobre las áreas en las que se necesita más o en las que esas prácticas son todavía insuficientes. Esperamos que el contenido que hemos tratado les haya resultado informativo y estimulante. También esperamos que les haya proporcionado una base no sólo para entender la contabilidad y la rendición de cuentas y su papel en la transición hacia una sociedad más sostenible, sino que también les haya animado a comprometerse con el reto del desarrollo sostenible, a través de la discusión de estos temas con compañeros de clase, amigos y familiares, cambiando sus propias prácticas y comportamientos, y esperamos que incluso consideren cómo podrían comprometerse con el contenido de este libro y los retos que plantea en sus funciones laborales actuales y futuras.

Hay un gran número de cosas que podríamos tratar en este capítulo final. Como hemos demostrado, las conexiones entre la contabilidad y la sostenibilidad son muchas, y también complejas. No es posible resumir todo el contenido de este libro y sus puntos clave en un único y breve capítulo. Tampoco es apropiado, ya que el contenido de cada capítulo habla en gran medida por sí mismo. Por ello, lo que pretendemos en este breve capítulo es esbozar algunas de las implicaciones más importantes, y dejarles con una reflexión sobre lo que todo esto significa para el futuro de la contabilidad y la rendición de cuentas.

¿Esperanza o desesperación?

Uno de los hilos conductores de este libro ha sido la consideración del papel potencial de la contabilidad en la transición hacia la sostenibilidad. Hemos considerado cómo los conceptos y prácticas de contabilidad y rendición de cuentas demuestran que la contabilidad y la rendición de cuentas pueden ser, e incluso deben ser, una fuerza positiva en la transición hacia la sostenibilidad. Sin embargo, también hemos contrastado esto con la cruda realidad de que nuestros sistemas y estructuras actuales, y las respuestas de las organizaciones y la contabilidad, son todavía insuficientes para permitir la transición necesaria, y definitivamente no al ritmo requerido. Entonces, ¿qué nos deja esto: esperanza o desesperación?

Las consideraciones de sostenibilidad y los signos de progreso parecen estar ahora en todas partes. Probablemente lo haya notado más a medida que ha ido leyendo este libro. Por ejemplo, en la alimentación, donde el gran interés por los sustitutos de la carne de origen vegetal está impulsando a las empresas a trabajar en la investigación y el desarrollo tecnológico a un ritmo rápido, lo que podría permitir reducciones sustanciales en la producción y el consumo de productos a base de carne y leche con una gran huella ecológica. O el transporte, donde la variedad y disponibilidad de coches eléctricos entre los que pueden elegir los consumidores y las empresas se está ampliando rápidamente, mostrando el potencial de reducción del consumo de combustibles fósiles en el tráfico y la movilidad personal. También podemos fijarnos en el ámbito estatal. En el lapso de unos pocos meses,

a finales de 2020, China anunció que aspiraría a ser neutral en cuanto a las emisiones de carbono para 2060, la Unión Europea señaló que está haciendo más estrictos sus objetivos de reducción de carbono con nuevas metas establecidas para 2030, y el presidente entrante de los Estados Unidos, Joe Biden, ha prometido que los Estados Unidos se reincorporarían al Acuerdo Climático de París. Por tanto, hay muchas promesas y muchos motivos para la esperanza.

Sin embargo, al mismo tiempo, las señales de colapso ecológico, incluida la superación de los límites planetarios, son cada vez más fuertes y las campanas de alarma más sonoras. Parece que la cantidad de materiales fabricados por el hombre en la Tierra, como el hormigón, el metal y el plástico, supera ya a toda la biomasa del planeta, un hallazgo que ilustra el Antropoceno y las implicaciones que tiene la humanidad en el planeta. Las poblaciones de especies silvestres siguen colapsando y, por ejemplo, la pérdida de abejas silvestres y otros polinizadores a causa de los pesticidas, el cambio climático y la pérdida de hábitats suponen una grave amenaza para la seguridad alimentaria mundial. En 2020, como manifestaciones de la emergencia climática, también fuimos testigos de un número récord de huracanes en el Atlántico, vimos temperaturas extremas en todo el mundo, especialmente en el Ártico, y experimentamos incendios forestales masivos y devastadores en Australia, Siberia, Estados Unidos y el Amazonas. Y podríamos seguir.

Por lo tanto, hay razones para la esperanza y para la desesperación. Existe un gran impulso en diferentes ámbitos de la sociedad, desde las infraestructuras urbanas hasta los mercados financieros, ya que la sostenibilidad parece haberse convertido en un punto central de la agenda en muchas esferas. Sin embargo, tener la sostenibilidad en la agenda o tener varios objetivos no es suficiente en sí mismo. Los objetivos pueden servir como metas aspiracionales y estimular a los gobiernos, las organizaciones y las sociedades a innovar, pero dada la gravedad de la crisis de la sostenibilidad, es urgente conseguir que los cambios se materialicen. Hay numerosos ejemplos, como los Objetivos de Biodiversidad de Aichi, en los que los objetivos se han fijado primero a bombo y platillo, pero los cambios sociales y organizativos necesarios para cumplirlos nunca se han materializado del todo. Hay declaraciones de emergencia climática, pero sin que las acciones se asemejen a una respuesta de emergencia, tal y como han subrayado en repetidas ocasiones Greta Thunberg y el movimiento Huelga Escolar por el Clima.

También tenemos que reconocer que a veces los objetivos pueden ser contradictorios. Por ejemplo, los ODS de la ONU, que hemos destacado a lo largo de este libro. Hay muchas razones para esforzarse por alcanzar las metas incluidas en los ODS, como reducir la pobreza, garantizar la educación y revitalizar los ecosistemas. Sin embargo, los ODS no son perfectos ni están exentos de contradicciones. ¿Podemos lograr simultáneamente un crecimiento económico sostenido y vivir en armonía con la naturaleza, que es lo que piden los ODS? Y, como ilustra lo anterior, el hecho de que tengamos un conjunto de objetivos y compromisos para alcanzarlos no significa que el trabajo esté hecho. ¿Se convertirán los ODS en otra serie de objetivos que parecen muy prometedores, pero que en 2030 no se cumplirán?

Estas situaciones nos llevan a la incómoda realidad de las compensaciones inherentes, que nos impiden tenerlo todo. A pesar de las actuales tendencias de innovación y sostenibilidad, los individuos, las organizaciones y las sociedades aún tienen mucho que hacer para

conseguir modelos sociales que eviten tanto el rebasamiento ecológico como el colapso social, como describe Kate Raworth de forma clara y útil en la economía rosquilla. En este contexto, la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad tienen un papel muy importante que desempeñar.

Contabilidad y rendición de cuentas en la transición a la sostenibilidad

Como hemos demostrado en este libro, existen importantes consideraciones sobre la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad en todo el espectro de las funciones contables. Dentro de las organizaciones, necesitamos evaluaciones, mediciones, comparaciones y previsiones que tengan en cuenta consideraciones sociales, medioambientales y económicas, permitiendo así a los directivos tomar decisiones que no sólo beneficien a la organización, sino que aporten valor a los grupos de interés y dirijan a las organizaciones hacia prácticas menos insostenibles. Necesitamos informes de sostenibilidad, que permitan a los grupos de interés exigir responsabilidades a las organizaciones y ayuden a evaluar si su rendimiento pasado, sus actividades actuales y sus planes futuros muestran signos de transición hacia operaciones sostenibles y con bajas emisiones de carbono. En los mercados financieros, los inversores necesitan información financiera y no financiera, que incorpore las externalidades y proporcione así a los inversores una base para la toma de decisiones, lo que liberaría el poder de los mercados para facilitar la transformación de la sostenibilidad a la que aspiran las sociedades. Además, necesitamos que los grupos sociales y la sociedad civil produzcan cuentas externas innovadoras, que sigan desafiando a los rezagados e impulsen a las organizaciones líderes en todos los sectores (por ejemplo, privado, público, tercer sector).

Es evidente que la contabilidad y la rendición de cuentas de la sostenibilidad son muy importantes, y su relevancia no hará más que aumentar en el futuro. Como hemos comentado en la Parte III del libro, las prácticas y los conocimientos contables centrados en áreas específicas de la sostenibilidad, como el clima, el agua, la biodiversidad, los derechos humanos y la desigualdad económica, han dado grandes pasos. Es probable que estas áreas sigan siendo importantes, y necesitamos más y mejor información que nos permita valorar, evaluar e informar sobre estas complejas e interrelacionadas cuestiones de sostenibilidad. Además, hay muchos otros temas que podríamos (quizás incluso deberíamos) haber tratado aquí, y surgirán nuevos temas a medida que la ciencia avance y las prácticas organizativas evolucionen.

En 2014, en su capítulo final, los editores de la segunda edición de este texto sugirieron dos áreas en las que la contabilidad tenía el potencial de aportar conocimientos a la ciencia de la sostenibilidad (véase Bebbington et al., 2014, p. 286). Las preguntas que destacaron fueron:

¿Qué sistemas de estructuras de incentivos -incluidos los mercados, las reglas, las normas y la información científica- pueden mejorar más eficazmente la capacidad social para orientar las interacciones entre la naturaleza y la sociedad hacia trayectorias más sostenibles?

¿Cómo pueden integrarse o ampliarse los actuales sistemas operativos de control e información sobre las condiciones ambientales y sociales para que ofrezcan una orientación más útil a los esfuerzos por navegar hacia la sostenibilidad?

Aunque las actividades y los avances realizados desde entonces no dejan lugar a dudas de que la comunidad contable (investigadores académicos, profesionales, la profesión) ha aumentado su atención a la sostenibilidad desde entonces, sigue siendo necesario que la contabilidad y los contadores respondan a estas cuestiones. Se han dado pasos, pero se necesita mucho más. Además, se trata de un esfuerzo colectivo. Hay poco espacio para la complacencia, incluso para los que lideran el grupo: todos tienen que subir el listón y mejorar su juego. La contabilidad sólo puede ser una fuerza poderosa para la sostenibilidad mediante la innovación continua y el trabajo crítico. La contabilidad, los contadores y la contaduría tienen que dar un paso adelante y estar a la altura del reto de la sostenibilidad, y mostrar lo que significa que la contaduría sirva al interés público. Esperamos que este libro haya llegado a un número de lectores interesados en desarrollar la contabilidad de forma que responda al reto de la sostenibilidad. ¡Es hora de actuar!

Referencia

Bebbington, J., Unerman, J. and O'Dwyer, B. (2014). Drawing to a close and future horizons. In Bebbington, J., Unerman, J. and O'Dwyer, B. (eds), *Sustainability Accounting and Accountability* (2nd edn). Routledge.