

# **EL PLANTEO DE LA RSE COMO ESTRATEGIA ANTE LA CRISIS**

***Maria del Carmen Rodriguez de Ramirez***

- Dra. MARÍA DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ
- Contadora Pública, F.C.E. – U.B.A.
  - Posgrado en Ingeniería de Sistemas – F. de Ingeniería – U.B.A.
  - Doctora de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad
  - Profesora Asociada Regular del grupo de asignaturas Contables F.C.E. – U.B.A.
  - Docente Investigadora categorizada 1
  - Directora del Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social (CIARS)
-



## EL PLANTEO DE LA RSE COMO ESTRATEGIA ANTE LA CRISIS

### SUMARIO:

#### Palabras Clave

#### Resumen

1. Introducción
2. El *aggiornamento* de las Guías de la OCDE para Empresas Multinacionales
  - 2.1 Novedades relacionadas con el énfasis en el seguimiento en la cadena de suministros
  - 2.2 Revelaciones. Su trascendencia para la transparencia
3. La Unión Europea y su estrategia renovada de RSC para 2011-2014
  - 3.1 Los temas transversales y el rol del estado
  - 3.2 La Agenda 2011 – 2014
  - 3.3 Las revelaciones como elemento valioso de *accountability*
4. La Global Reporting Initiative armando redes y explorando tendencias
  - 4.1 Algunas alianzas estratégicas
  - 4.2 Propuestas de GRI para una “regulación inteligente”
  - 4.3 Las tendencias: hacia una *economía transparente*
5. A modo de conclusión
6. Bibliografía

## **PALABRAS CLAVE**

**RSE- RSC- Responsabilidad Social – Informes de Sostenibilidad  
– Procedimientos de Revisión Cadena de Suministros-  
Transparencia- Responsabilidad**

## **KEY WORDS**

**CSR – Social Responsibility – Sustainability Reports – Due  
Diligence - Supply Chain - Transparency- Accountability**

## **RESUMEN**

En este trabajo pasamos revista a los recientes desarrollos de algunas iniciativas gubernamentales y privadas relevantes que plantean a la Responsabilidad Social Empresaria como una estrategia valiosa para hacer frente a la crisis actual dentro de un enfoque que, dentro del *mainstream*, reconoce la necesidad de identificar, prevenir y mitigar los impactos sociales (incluyendo los ambientales) negativos de las empresas, considerando la importancia de emprender procedimientos adecuados de revisión (*due diligence*) a través de la cadena de suministros.

## **ABSTRACT**

In this paper we review recent developments of some relevant governmental and private initiatives that consider Corporate Social Responsibility as a valuable strategy to address the current crisis,

from an approach –within mainstream thinking- that recognizes the need of identifying, preventing and mitigating negative corporate social (including environmental) impacts considering the importance of introducing *due diligence* through the supply chain.

## **1. Introducción**

La crisis de los mercados que se inició en octubre de 2008, cuyas consecuencias se están haciendo sentir para una gran porción de ciudadanos de países “desarrollados” que hacen oír sus voces de “indignación” en escenarios no habituados a tales reclamos, está teniendo resonancia en el accionar de organismos internacionales y regionales que plantean en sus agendas diversas propuestas dirigidas, principalmente, al sector empresarial y al papel que le cabe para lograr superar esta grave situación. En este trabajo pasamos revista a los recientes desarrollos de algunas iniciativas gubernamentales y privadas relevantes que plantean a la Responsabilidad Social Empresaria como una estrategia valiosa para hacer frente a la crisis actual dentro de un enfoque que, dentro del *mainstream*, reconoce la necesidad de identificar, prevenir y mitigar los impactos sociales (incluyendo los ambientales) negativos de las empresas, considerando la importancia de emprender procedimientos adecuados de revisión (*due diligence*) a través de la cadena de suministros.

En primer término, comentaremos algunas novedades en el proceso de *aggiornamento* de las Guías OCDE para Empresas Multinacionales, a partir de la nueva versión aprobada en mayo de 2011, que incluyen nuevas cuestiones relativas a los derechos humanos y a la responsabilidad que les cabe a las empresas por sus cadenas de suministros. Pasaremos después a considerar la nueva estrategia de RSC de la Unión Europea, lanzada en octubre de 2011, que revisita el concepto de responsabilidad social corporativa en este nuevo contexto y plantea los pasos a seguir para afianzarla y expandirla. Por último, analizaremos los aportes de la Global

Reporting Initiative a la construcción de alianzas con la OCDE y con la UE, en su intento por consolidarse como organismo mundial de carácter privado encargado de la emisión de lineamientos para medir el desempeño de las organizaciones en los aspectos económicos, sociales y ambientales y sintetizaremos los temas salientes de una reciente investigación referida al futuro de los informes de sostenibilidad y las tendencias hacia una mayor transparencia y *accountability*.

## **2. El *aggiornamento* de las Guías de la OCDE para Empresas Multinacionales**

El 25 de mayo de 2011 se aprobó una nueva versión de las Guías de la OCDE para Empresas Multinacionales, tras un proceso de revisión que había comenzado un año antes. Durante el mismo, los 42 gobiernos adherentes<sup>1</sup> a las guías realizaron intercambios y consultas con una amplia gama de *stakeholders*. La necesidad de actualizar estas Guías –cuya última versión era de 2000- había surgido consensuadamente en encuentros anteriores de OCDE ante los cambios contextuales que se produjeron en la última década y la necesidad de hacer frente a la crisis financiera, económica y de confianza que azota a los mercados en la actualidad y a los desafíos que plantea al delicada cuestión del cambio climático.

Estas guías son una especie de código de conducta no obligatorio que los gobiernos se comprometen a promover entre las empresas del sector privado en cuestiones relacionadas con la ética de los negocios. Abarcan aspectos relacionados con el cumplimiento

---

<sup>1</sup> Se trata de los 34 países que son miembros de OCDE a los que se suman Argentina, Brasil, Egipto, Latvia, Lituania, Marruecos, Perú y Rumania. Esta adhesión fue destacada por Hillary Clinton en tres oportunidades en las palabras que pronunció el 25 de mayo de 2011 (según puede verse en <http://www.state.gov/secretary/rm/2011/05/164340.htm>, consulta del 09-11-2011)

de las leyes, la consideración de normativas reconocidas internacionalmente y otros temas vinculados con las demandas de la sociedad.

Si bien no son legalmente obligatorias, las Guías cuentan con un interesante procedimiento de implementación a partir de los Puntos de Contacto Nacionales establecidos por los gobiernos adherentes. Son éstos los que receptan las quejas por violaciones que pudieran interponer las partes interesadas (en el del país donde se encuentra la empresa si es adherente, o en el de la matriz si no lo fuera). Los PCN tratan de resolver el problema recurriendo, por ejemplo, a foros de discusión entre las partes involucradas o a procedimientos de conciliación o mediación. Si no se alcanzara un acuerdo, el PCN debe emitir una declaración pública y, eventualmente, realizar recomendaciones a las partes acerca de cómo deben aplicar las Guías.

Basta recorrer las palabras de Hillary Clinton<sup>2</sup> para capturar la relevancia de la construcción de consensos a nivel mundial e intersectorial sobre estas problemáticas:

(...) For over 35 years, these guidelines have occupied a unique space within the world of corporate social responsibility. They are the only ones formally endorsed by governments, 42 at last count. And they do bring together labor, civil society, and business to create the broadest possible consensus behind them. This is truly the work of a global policy network in action.

---

<sup>2</sup> Tomado del discurso presentado en París, Francia, el 25 de mayo de 2011, por la Secretaria de Estado de US, Hillary Rodham Clinton sobre *Commemoration of the 50th Anniversary of the OECD On Guidelines for Multinational Enterprises*, consulta del 09-11-2011 en <http://www.state.gov/secretary/rm/2011/05/164340.htm>

This year's updated guidelines include an important new chapter on human rights, drawing on the work of UN Special Representative John Ruggie. These guidelines help companies ensure their dealings with third parties do not cause or contribute to human rights violations.

(...) if you look at these guidelines, they will be helping us determine how supply chains can be changed so that it can begin to prevent and eliminate abuses and violence. We're going to look at new strategies that will seek to make our case to companies that due diligence, while not always easy, are absolutely essential.

Que traducimos:

(...) Por más de 35 años, estas guías han ocupado un espacio singular en el mundo de la RSC. Son las únicas que cuentan con el apoyo formal de gobiernos, 42 según las últimas mediciones. Y reúnen en un mismo espacio al trabajo, la sociedad civil y los negocios para crear el consenso más amplio posible para su utilización. Esto representa verdaderamente el trabajo de una red de política global en acción.

La versión actualizada de este año incluye un importante nuevo capítulo sobre derechos humanos, sobre la base del trabajo del representante especial de Naciones Unidas John Ruggie. Estas guías ayudan a las empresas a asegurar que sus tratos con terceras partes no causan o contribuyen a violaciones de derechos humanos.

(...) si miramos estas guías, nos ayudarán a determinar cómo las cadenas de suministros pueden cambiarse de manera que puedan comenzar a prevenirse y eliminarse abusos y violencia. Vamos a prestar atención a nuevas estrategias que se dirigirán a promover en las empresas el caso que sostenemos acerca de que el *due*



*diligence*<sup>3</sup>, si bien no es siempre fácil resulta absolutamente esencial.

En la Mesa Redonda de la OCDE<sup>4</sup> sobre Responsabilidad Social Corporativa, que se celebró el 29 de junio de 2011, se discutieron los nuevos elementos de la versión revisada de las Guías OCDE<sup>5</sup>.

## **2.1. Novedades relacionadas con el énfasis en el seguimiento en la cadena de suministros**

A continuación incluimos las novedades con relación a la versión anterior en lo que se refiere a **Políticas Generales** (OECD, 2011 a): 28) que deben considerar las empresas y que toman en cuenta la necesidad de encarar adecuados procedimientos de revisión para prevenir y/o mitigar impactos adversos causados por ellas o por integrantes de la cadena de suministros:

10. Carry out risk-based due diligence, for example by incorporating it into their enterprise risk management systems, to identify, prevent and mitigate actual and potential adverse impacts as described in

---

<sup>3</sup> Preferimos no traducir este término que tiene en el área contable una utilización corriente en inglés (quizás podríamos proponer la de “llevar a cabo procedimientos adecuados de revisión”)

<sup>4</sup> Esta Mesa redonda fue presidida por la Dra. Lisa Emelia Svensson, “Embajadora de Responsabilidad Social” de Suecia. La existencia de este rango indica la preocupación por estas cuestiones a nivel del gobierno de ese país. En la sección 4 nos referiremos a los lineamientos que se han establecidos para las empresas estatales con relación a la información sobre sostenibilidad.

<sup>5</sup> Cabe rescatar la participación en esta reunión – que se organizó en forma conjunta con el Encuentro Anual de los Puntos de Contacto Nacionales de la OCDE que se encuentran en países adherentes y tienen como misión promover en ellos la difusión y utilización de las Guías de la OCDE- de representantes de la OIT, del Pacto Mundial y de la Corporación Financiera Internacional.

paragraphs 11 and 12, and account for how these impacts are addressed. The nature and extent of due diligence depend on the circumstances of a particular situation.

11. Avoid causing or contributing to adverse impacts on matters covered by the *Guidelines*, through their own activities, and address such impacts when they occur.

12. Seek to prevent or mitigate an adverse impact where they have not contributed to that impact, when the impact is nevertheless directly linked to their operations, products or services by a business relationship. This is not intended to shift responsibility from the entity causing an adverse impact to the enterprise with which it has a business relationship.

que traducimos:

10. Llevar adelante procedimientos adecuados de revisión (*due diligence*) basados en el riesgo, por ejemplo, incorporándolos en sus sistemas empresariales de administración de riesgo, para identificar, prevenir y mitigar impactos adversos reales y potenciales tal como se describe en los párrafos 11 y 12 y rendir cuentas acerca de cómo se encaran esos impactos. La naturaleza y el alcance del *due diligence* dependerá de las circunstancias de cada situación particular.

11. Evitar causar o contribuir a producir impactos adversos sobre cuestiones cubiertas por las *Guías* a través de sus propias actividades y hacer frente a tales impactos cuando se produzcan.

12. Tratar de prevenir o mitigar un impacto adverso donde no se ha contribuido a producirlo, cuando el impacto se encuentra, de todos modos, directamente vinculado con las operaciones de la empresa, sus productos o servicios debido a una relación de negocios. Esto no pretende trasladar la responsabilidad de la entidad causante del impacto adverso a la empresa con la cual mantiene relaciones de negocios

En lo que se refiere a las recomendaciones que aparecen en el Item B, se observa la propuesta de apoyar iniciativas relacionadas con la “administración de la cadena de suministros”, con foco en los

países en desarrollo y en los estándares internacionales, quizás en un intento de revertir los conocidos casos que han trascendido a la opinión pública respecto a situaciones de doble estándar en las que las multinacionales respetan esos principios en los contextos en donde se encuentran sus casas matrices, en tanto que los pasan por alto en los países en donde se hallan sus subsidiarias si en ellos la legislación o los sistemas de control resultan más permisivos.

1. Support, as appropriate to their circumstances, cooperative efforts in the appropriate fora to promote Internet Freedom through respect of freedom of expression, assembly and association online.
2. Engage in or support, where appropriate, private or multi-stakeholder initiatives and social dialogue on responsible supply chain management while ensuring that these initiatives take due account of their social and economic effects on developing countries and of existing internationally recognised standards.

Que traducimos:

1. Apoyar, de la forma que resulte apropiada a las circunstancias, los esfuerzos cooperativos en los foros apropiados para promover libertad en Internet a través del respeto a la libertad de expresión, de reunión y de asociación en línea.
2. Participar o apoyar, cuando fuere apropiado, iniciativas privadas o multisectoriales y diálogo social sobre administración responsable de la cadena de suministros asegurando que tales iniciativas tomen en consideración debidamente sus efectos sociales y económicos sobre los países en desarrollo y los estándares vigentes internacionalmente reconocidos.

## **2.2. Revelaciones. Su trascendencia para la transparencia**

Nos interesa comentar puntualmente la Sección III referida a *Revelaciones (Disclosures)* que, si bien tiene como destinatarias a las empresas que cotizan, se entiende puede ser un instrumento valioso para las no cotizantes y las estatales, en un camino que

considera que las empresas deben aumentar la transparencia y establecer mecanismos para responder a las “cada vez más sofisticadas demandas de información del público en general”.

Las revelaciones se abordan en dos partes:

- 1) El primer conjunto de cuestiones a informar se corresponde con los que se incluyen dentro de los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE.
- 2) El segundo conjunto comprende una serie ítems que se recomienda que las empresas presenten como información “adicional”. A decir del propio organismo, en la sección referida a Comentarios, se trata de prácticas en áreas en donde “todavía están evolucionando las normas de información, como, por ejemplo, las de información social, ambiental y sobre riesgos” (OCDE, 2011 a):27, la traducción es nuestra)

A continuación se indican los **ítems obligatorios**:

Disclosure policies of enterprises should include, but not be limited to, material information on:

- a) The financial and operating results of the enterprise;
- b) Enterprise objectives;
- c) Major share ownership and voting rights, including the structure of a group of enterprises and intra-group relations, as well as control enhancing mechanisms;
- d) Remuneration policy for members of the board and key executives, and information about board members, including qualifications, the selection process, other enterprise directorships and whether each board member is regarded as independent by the board;
- e) Related party transactions;
- f) Foreseeable risk factors;
- g) Issues regarding workers and other stakeholders;

## Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social

h) Governance structures and policies, in particular, the content of any corporate governance code or policy and its implementation process. (OCDE, 2011 a):25).

Que traducimos:

Las políticas de revelaciones de las empresas deben incluir, aunque no se limitan a, información material sobre:

- a) resultados financieros y operativos de la empresa;
- b) objetivos de la empresa;
- c) principales propietarios y derechos de voto, incluyendo tanto la estructura del grupo de empresas y relaciones intra-grupo como los mecanismos de aumento del control;
- d) política de remuneración para los miembros de la Junta de directores y los ejecutivos principales, e información sobre los miembros de la Junta, incluyendo requisitos para el puesto, proceso de selección, otras direcciones y si cada miembro de la Junta es considerado independiente por ella;
- e) transacciones con partes relacionadas;
- f) factores de riesgo previsible;
- g) temas relacionados con los trabajadores y otros *stakeholders*;
- h) estructuras y políticas de gobierno, en particular, el contenido de cualquier código de gobierno o política y sus procesos de implementación.

En cuanto a los **ítems sugeridos**, se indica:

3. Enterprises are encouraged to communicate additional information that could include:

- a) value statements or statements of business conduct intended for public disclosure including, depending on its relevance for the enterprise's activities, information on the enterprise's policies relating to matters covered by the Guidelines;
- b) policies and other codes of conduct to which the enterprise subscribes, their date of adoption and the countries and entities to which such statements apply;
- c) its performance in relation to these statements and codes;
- d) information on internal audit, risk management and legal compliance systems;

e) information on relationships with workers and other stakeholders. (OCDE, 2011 a):26).

Que traducimos:

Se alienta a las empresas para que comuniquen información adicional que podría incluir:

- a) declaraciones de valores o declaraciones de conducta de negocios diseñados para difusión pública que incluyan, dependiendo de su relevancia para las actividades de la empresa, información sobre las políticas de la empresa relacionadas con cuestiones tratadas en las *Guías*;
- b) políticas y otros códigos de conducta a los que adhiera la empresa, su fecha de adopción y los países y entidades para los cuales resultan aplicables tales declaraciones;
- c) desempeño con relación a esas declaraciones y códigos;
- d) información sobre auditoría interna, administración de riesgos y sistemas legales de cumplimiento;
- e) información sobre relaciones con los trabajadores y otros *stakeholders*.

Con relación a este segundo tipo de revelaciones, aparecen los siguientes comentarios (OCDE, 2011 a):28) referidos a tres temáticas que nos parecen relevantes:

- a) **Alcance potencialmente más amplio**<sup>6</sup> que el de los estados financieros de las revelaciones sobre aspectos no financieros.

Many enterprises provide information on a broader set of topics than financial performance and consider disclosure of such information a

---

<sup>6</sup> El tema del alcance fue abordado por GRI en 2005 en un Protocolo especial (Protocolo sobre Límites - *Boundary Protocol*) que se consideró necesario dada la complejidad que representan las vinculaciones reticulares de entidades en la cadena de valor de las empresas cuando se intenta abordar cuestiones relativas a los impactos económicos sociales y ambientales.

method by which they can demonstrate a commitment to socially acceptable practices. In some cases, this second type of disclosure - or communication with the public and with other parties directly affected by the enterprises' activities- may pertain to entities that extend beyond those covered in the enterprises' financial accounts. For example, it may also cover information on the activities of subcontractors and suppliers or of joint venture partners. This is particularly appropriate to monitor the transfer of environmentally harmful activities to partners.

Que traducimos:

Muchas empresas proporcionan información sobre un conjunto de temas más amplio que el desempeño financiero y consideran la revelación de tal información como un método por el que pueden demostrar un compromiso con prácticas socialmente aceptables. En algunos casos, este segundo tipo de revelaciones o comunicación con el público y con otras partes directamente afectadas por las actividades de la empresa pueden referirse a entidades que se extienden más allá de las cubiertas por las cuentas financieras de la empresa. Por ejemplo, pueden también cubrir información sobre las actividades de subcontratistas y proveedores o sobre socios en negocios conjuntos. Esto es particularmente apropiado para monitorear la transferencia de actividades ambientalmente peligrosas a los socios.

b) **Camino emprendido por las empresas para cumplir con su compromiso social**, desarrollo de sistemas de información y esquemas de comunicación (con mención a la GRI).

Many enterprises have adopted measures designed to help them comply with the law and standards of business conduct, and to enhance the transparency of their operations. A growing number of firms have issued voluntary codes of corporate conduct, which are expressions of commitments to ethical values in such areas as environment, human rights, labour standards, consumer protection, or taxation. Specialised management systems have been or are being developed and continue to evolve with the aim of helping them respect these commitments . these involve information systems, operating procedures and training requirements. Enterprises are cooperating with NGOs and intergovernmental organisations in developing reporting standards that enhance enterprises ability to communicate how their activities influence

sustainable development outcomes (for example, the Global Reporting Initiative).

Que traducimos:

Muchas empresas han adoptado medidas diseñadas para ayudarlas a cumplir con la ley y con los estándares de conducta de negocios y para mejorar la transparencia de sus operaciones. Un creciente número de firmas ha emitido códigos de conducta corporativa voluntarios, los que constituyen expresiones de su compromiso con valores éticos en áreas tales como medio ambiente, derechos humanos, estándares laborales, protección de los consumidores o impuestos. Sistemas de administración especializados han sido o están siendo desarrollados y continúan evolucionando con el propósito de colaborar con ellas para cumplir con estos compromisos, abarcando sistemas de información, procedimientos operativos y requisitos de entrenamiento. Las empresas están cooperando con ONG y con organismos intergubernamentales para desarrollar normas de información que mejoren su capacidad de comunicar cómo sus actividades influyen en los resultados de desarrollo sostenible (por ejemplo, la Global Reporting Initiative).

**c) Comunicación de información a los distintos públicos interesados** (accesibilidad a distintos stakeholders en otros países con utilización de TICs y a comunidades pobres):

Enterprises are encouraged to provide easy and economical access to published information and to consider making use of information technologies to meet this goal. Information that is made available to users in home markets should also: be available to all interested users. Enterprises may take special steps to make information available to communities that do not have access to printed media (for example, poorer communities that are directly affected by the enterprises activities).

Que traducimos:

Se alienta a las empresas para que proporcionen acceso fácil y económico a la información publicada y consideren hacer uso de las tecnologías de la información para cumplir con este propósito. La



información que se hace disponible para los usuarios en los mercados nacionales debería también estar a disposición para todos los usuarios interesados. Las empresas pueden tomar las medidas necesarias para hacer que la información resulte accesible para aquellas comunidades que no tienen acceso a medios gráficos (por ejemplo, las comunidades pobres que son directamente afectadas por las actividades de la empresa).

Vale destacar la exigencia de que la preparación de toda la información (tanto financiera como no financiera) se realice de acuerdo con estándares de alta calidad de manera de facilitar a los usuarios la posibilidad de realizar un seguimiento apropiado de las actividades y el hecho de que los informes sean auditados por un auditor independiente, competente y adecuadamente calificado (asumimos que esta competencia está pensada para los contadores públicos).

### **3. La Unión Europea y su estrategia renovada de RSC para 2011-2014**

El 25 de octubre de 2011 la Comisión Europea (CE) lanzó una estrategia renovada para el período 2011-2014 sobre Responsabilidad Social Corporativa<sup>7</sup> que pretende restablecer la confianza en los mercados y disminuir los impactos negativos de la crisis, sobre todo en las cuestiones que hacen al empleo. El planteo del caso de negocios para la RSC surge claramente de las justificaciones que se proponen para que las empresas encaren una estrategia de largo plazo que contemple este tema como central: se indica que ello favorecerá la competitividad, permitiéndoles obtener beneficios en términos de “administración de riesgo, ahorro de

---

<sup>7</sup> La última comunicación sobre esta temática específica había sido en 2006. En la Cumbre de Lisboa de 2000, el Consejo Europeo ya había apelado a “la necesidad de incluir en la estrategia empresarial prácticas concretas en materia de aprendizaje permanente, organización del trabajo, igualdad de oportunidades, inclusión social y desarrollo sostenible”.

costos, acceso al capital, relaciones con los clientes, administración de recursos humanos y capacidad de innovación”<sup>8</sup>.

Se destaca el camino que había emprendido la Comisión en el desarrollo de políticas públicas de promoción de la RSC desde la publicación del Libro Verde en 2001 y la constitución del Foro Europeo Multistakeholder sobre RSC y su fuerte apoyo de las iniciativas del sector empresarial a través de la Alianza Europea para la RSC. Dentro de ese enfoque se habían reconocido 8 líneas prioritarias de acción: 1) creación de conciencia sobre el tema e intercambio de las mejores prácticas; 2) apoyo a iniciativas *multistakeholders*; 3) cooperación con los estados miembro; 4) información al consumidor y transparencia; 5) investigación; 6) educación; 7) empresas pequeñas y medianas; 8) dimensión internacional de la RSC. Presentan como logros lo que consideran un “avance notable en las prácticas de RSC”. Los sintetizamos en el siguiente cuadro comparativo:

---

<sup>8</sup> Esta comunicación que resulta aplicable para todo tipo de empresas ha sido adoptada junto con la Iniciativa para los Negocios Sociales (*Social Business Initiative*) que brinda apoyo a las empresas cuyo objetivo principal es explícitamente social y/o ambiental, que reinvierten sus beneficios para dichos propósitos y cuya organización interna refleja esos objetivos.

## Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social

	2006	2011
Empresas de UE signatarias del compromiso con los 10 principios del Pacto Global de Naciones Unidas	600	más de 1900
Organizaciones con sites registrados bajo Environmental Management and Audit Scheme (EMAS)	3300	más de 4600
Empresas que firmaron acuerdos empresarios transnacionales con Organizaciones globales o europeas de trabajadores sobre temas tales como los estándares laborales	79	más de 140
Miembros de la Iniciativa europea liderada por empresas <i>Business Social Compliance</i> para mejorar condiciones laborales en sus cadenas de suministros	69	más de 850
Empresas que publican informes de sostenibilidad de acuerdo a las GRI	270	más de 850

Sin embargo, no dejan de señalar que de los 27 países miembro solo 15 tienen marcos nacionales que promueven la RSC y que hay algunas empresas europeas sobre las cuales recaen acusaciones acerca de transgresiones a los derechos humanos y al respeto de normas laborales básicas.

La construcción de lazos de confianza con diversos stakeholders (clientes, empleados) puede convertirse en el pilar de modelos de negocios sostenibles que favorezcan contextos para la innovación y el crecimiento empresarial. Desde una perspectiva más amplia, que considera los impactos hacia la sociedad en su conjunto, mencionan que la RSC se encuentra “en los cimientos de los objetivos planteados por la Estrategia de Europa 2020 que se propone reducir los impactos sociales negativos de la crisis económica actual” (entre los que se halla alcanzar una tasa de empleo del 75%). En nota 3 al pie se detallan varias de las principales iniciativas de Europa 2020 que hacen referencia a la RSC. De esta manera, se entiende a la RSC como conjunto de valores sobre los cuales puede construirse una sociedad más cohesiva y un sistema económico sostenible. La promoción de la RSC se advierte como fundamental para crear condiciones que se asumen como necesarias para restaurar la confianza en los negocios.

En este documento, la Comisión cambió la definición de RSC por una más simple que traducimos a continuación (Comisión Europea, 2011:6):

*“es la responsabilidad de las empresas por sus impactos en la sociedad”*

Se entiende que tanto el cumplimiento de la legislación existente como de los acuerdos colectivos entre socios constituyen un prerrequisito necesario para tal responsabilidad y que, para efectivizarla, las empresas deben establecer un proceso para integrar en sus operaciones de negocios y en su estrategia básica – siempre en colaboración con sus *stakeholders*- cuestiones sociales, medioambientales, éticas, de derechos humanos y de relación con los consumidores apuntando a:

1) “la maximización de la creación de valor compartido para sus dueños/stakeholders y para sus otros stakeholders y la sociedad en su conjunto” explorando “nuevas oportunidades para desarrollar productos innovadores, servicios y modelos de negocios que contribuyan al bienestar de la sociedad y conduzcan a trabajos de mayor calidad y más alta productividad”

2) “la identificación, prevención y mitigación de sus posibles impactos negativos”, para lo cual deberían implementar procesos de *due diligence* basados en el riesgo, incluyendo la evaluación de la cadena de suministros<sup>9</sup>.

Para el Ejecutivo Principal de GRI, Ernst Ligteringen<sup>10</sup>, “La nueva estrategia marca un hito para Europa. La estrategia debería ayudar a las empresas europeas para hacer que la información sobre sostenibilidad se convierta en una práctica corriente y contribuya al desarrollo de una economía global sostenible en donde las organizaciones administren su desempeño sostenible y sus impactos en forma responsable e informen de manera transparente”.

### **3.1. Los temas transversales y el rol del estado**

---

<sup>9</sup> Nótese cómo tanto el tema de los “impactos negativos” como el de “*due diligence*” resultan recurrentes si se compara con el documento de OCDE analizado en la sección anterior.

<sup>10</sup> Tomado y traducido de Novedades GRI

[http://www.globalreporting.org/NewsEventsPress/LatestNews/2011/GRIWelcomesNewEUPolicyFeaturingSustainabilityDisclosure.htm?dm\\_i=4J5.LBFF.IXQGF.1Q9KB.1](http://www.globalreporting.org/NewsEventsPress/LatestNews/2011/GRIWelcomesNewEUPolicyFeaturingSustainabilityDisclosure.htm?dm_i=4J5.LBFF.IXQGF.1Q9KB.1)

Se hace mención a la multidimensionalidad de la RSC que implica abordar cuestiones vinculadas con los derechos humanos, prácticas referidas al trabajo y al empleo (tales como el entrenamiento, la diversidad, la igualdad de género y la salud y bienestar de los empleados) temas ambientales (como la biodiversidad, el cambio climático, la eficiencia de los recursos, las evaluaciones del ciclo de vida y la prevención de la contaminación) el combate del soborno y la corrupción, la defensa de los derechos de los consumidores.

Se reconocen como temas relevantes transversales “la promoción de la responsabilidad social y ambiental a través de la cadena de suministros y la exteriorización de información no financiera”. (European Commission, 2011:12).

Se sigue sosteniendo que el desarrollo de la RSC debe producirse desde las propuestas de las empresas privadas que deberán tener la flexibilidad necesaria para adoptar sus propios enfoques. No obstante, se reconoce que las autoridades estatales deberían participar a través de medidas de política voluntarias y, cuando ello fuera necesario, de regulación complementaria que podría darse “promoviendo la transparencia, creando incentivos de mercado para propiciar conductas de negocios responsables y asegurando la *accountability* del sector corporativo”. Se menciona – aunque no se proporcionan fundamentos empíricos de ello– que muchas empresas valoran que las autoridades públicas suscriban su apoyo a determinados principios y guías pues a través de ellas se pueden contribuir a lograr un campo de juego más parejo para todos y parámetros para medir su propio desempeño.

### **3.2. La Agenda 2011 - 2014**

Se aclara que la Comisión habrá de considerar en todo momento las características particulares de las PYMEs (que parecen todavía constituir la mayor asignatura pendiente) para la implementación de la agenda, poniendo atención en los recursos limitados con que cuentan estas organizaciones y tratando de evitar que se creen para las mismas cargas administrativas innecesarias.

La Agenda 2011-2014 se desarrolla alrededor de las siguientes **ocho áreas**:

- 1. Mejora de la visibilidad de la RSC y difusión de buenas prácticas**, poniendo énfasis en los enfoques sectoriales y en la promoción de conductas responsables

a través de la cadena de suministros. Se hace hincapié en que se apoyará el desarrollo de capacidades para las organizaciones PYMEs.

La propuesta comprende:

- a) La creación en 2013 de plataformas multistakeholders de RSC en sectores industriales relevantes RSC de manera que se puedan alcanzar compromisos públicos y se monitoree el progreso en forma conjunta.
- b) El lanzamiento desde 2012 de un esquema de Premios Europeos (European Award Scheme) para las asociaciones entre empresas y otros *stakeholders*.

**2. Mejora y seguimiento de niveles de confianza en los negocios**, para lo cual se propone:

- a) Abordar el tema del llamado *greenwashing*<sup>11</sup> en el contexto de la información sobre aplicación de la Directiva sobre Prácticas Comerciales Desleales.
- b) Iniciar un amplio debate con ciudadanos, empresas y otros *stakeholders* sobre el papel y el potencial de los negocios en el siglo 21 y llevar a cabo relevamientos periódicos.

**3. Mejora de los procesos de auto-regulación y co-regulación** a través del lanzamiento de un proceso en 2012 con las empresas y otros *stakeholders* para desarrollar un código de buenas prácticas.

**4. Mejora de la recompensa de los mercados a la RSC** para poder dar respuesta a los dilemas que enfrentan las

---

<sup>11</sup> El término refiere a la creación de una “imagen” empresarial de desarrollar prácticas amigables con el medioambiente, cuando en el fondo se trata solo de un recurso publicitario en lugar de una verdadera implementación de políticas ambientales serias.

empresas cuando el curso de acción más socialmente responsable no resulta ser el que mejores resultados financieros les proporciona. Se abordan las cuestiones referidas al consumo sostenible y las vinculadas con las compras por parte del estado<sup>12</sup> y se propone facilitar la integración de las cuestiones sociales y ambientales en las compras públicas como parte de la revisión de 2011 de la Directiva sobre Compras Públicas sin introducir cargas administrativas para las autoridades o las empresas y sin dejar de lado el principio de otorgar los contratos a las ofertas económicamente más beneficiosas. Se invita a los administradores de activos y fondos de pensión a firmar los principios de las Naciones Unidas para la Inversión Responsable. La Comisión considerará la posibilidad de requerir a todos los fondos de inversión e instituciones financieras que informen a sus clientes acerca de cualquier criterio de inversión ética o responsable que apliquen, o de estándares y códigos a los que adhieran.

5. **Mejora de las revelaciones de las empresas sobre información social y ambiental.** Desarrollamos este punto en acápite aparte.
6. **Aumento de la integración de la RSC en educación, entrenamiento e investigación.** Se intentará apoyar financieramente proyectos de educación y de

---

<sup>12</sup> En 2011, la Comisión publicó una guía sobre *Socially Responsible Public Procurement* que explica cómo integrar las cuestiones relativas a los impactos sociales en las compras públicas respetando el marco legal de UE. En nuestro país, recordamos que el Decreto de la Provincia de Salta 517/2011 otorga a quienes “certifiquen sus Balances Socio Ambientales en el CPCE de Salta” los beneficios del régimen de preferencia de la ley de “compre y contrate trabajo salteño”.



entrenamiento sobre RSC en el marco de los Programas *EU Lifelong Learning* y *Youth in Action* y se propone lanzar acciones en 2012 para despertar conciencia en los profesionales de la educación y en las empresas acerca de la importancia de la cooperación sobre RSC.

7. **Enfasis en la importancia de políticas de RSE nacionales y sub-nacionales** con la propuesta de crear en 2012 con los estados miembro un mecanismo de revisión por pares para las políticas nacionales sobre RSC, invitando a los estados a actualizar sus planes sobre el tema en el marco de la estrategia de Europa 2020, tomando en consideración los principios y guías reconocidos internacionalmente.
8. **Mejora en la compatibilización del enfoque europeo y global sobre RSC.** En esta línea se mencionan las Guías de la OCDE y el mecanismo que a través de la red de Puntos de Contacto Nacionales permite asistir a las empresas y sus *stakeholders* para resolver cuestiones prácticas (incluyendo mediaciones y conciliaciones).

Se propone monitorear los compromisos de las empresas europeas con más de 1000 empleados de tomar en cuenta los principios y guías de RSC reconocidos internacionalmente y la ISO 26.000 sobre Responsabilidad Social. La Comisión invita a las grandes empresas europeas a que para el año 2014 se comprometan con por lo menos uno de los siguientes conjuntos de principios y guías cuando desarrollen su enfoque de RSC: Pacto Global de Naciones Unidas, Guías de la OCDE para Empresas Multinacionales o ISO 26.000 sobre Responsabilidad Social. También se invita a todas las multinacionales con matrices en Europa a comprometerse para 2014 a respetar la

*Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la OIT*<sup>13</sup>.

También se considera de fundamental importancia adherir a la implementación de los *Principios Guía de Naciones Unidas sobre Negocios y Derechos Humanos*<sup>14</sup> para contribuir a los objetivos de la UE sobre temas tales como los estándares laborales principales (incluyendo trabajo infantil, trabajo esclavo, tráfico de personas, igualdad de género, no discriminación, libertad de asociación y derecho a negociación colectiva), sobre todo en los casos en que las empresas operan en países donde el estado no cumple con la obligación de proteger los derechos humanos. Para ello, la Comisión se propone:

a) trabajar en 2012 con las empresas y los *stakeholders* para desarrollar lineamientos sobre derechos humanos para un

---

<sup>13</sup> Como lo señala la página institucional de la OIT, si bien en años recientes han proliferado miles de iniciativas y códigos de conducta voluntarios a través de los cuales las empresas han tratado de afirmar su RSC, muchas de estas iniciativas no tienen impacto en la vida real de los trabajadores. La cuarta edición del año 2006 de la *Declaración Tripartita* continúa siendo el único documento autorizado que ha sido adoptado en forma unánime por gobiernos y representantes de trabajadores y empleadores en 1977 para proporcionar guías efectivas a nivel micro acerca de cómo las empresas deben aplicar los principios derivados de estándares internacionales del trabajo relativos al empleo, el entrenamiento, las condiciones de trabajo y de vida las relaciones industriales.

[http://www.ilo.org/actrav/areas/lang--en/WCMS\\_DOC\\_ATR\\_ARE\\_MNE\\_EN/index.htm](http://www.ilo.org/actrav/areas/lang--en/WCMS_DOC_ATR_ARE_MNE_EN/index.htm)

<sup>14</sup> Recordamos que estos Principios Guía, que se aprobaron en junio de 2011, se asientan sobre los principios básicos del Marco “Proteger, Respetar y Remediar”, que fuera aprobado el 18 de Junio de 2008 por el Consejo de Derechos Humanos de Naciones Unidas, y se refieren a: 1) el deber del Estado de proteger de abusos contra los derechos humanos por parte de terceras partes (incluyendo las empresas de negocios), a través de políticas adecuadas, regulación y adjudicación; 2) la responsabilidad corporativa de respetar los derechos humanos, lo que significa actuar con *due diligence* para evitar que se violen los derechos de otros y 3) la necesidad de establecer mejores mecanismos para que las víctimas puedan acceder a remediar efectivamente sus situaciones

número limitado de sectores industriales relevantes y para guiar a las PYMEs sobre la base de los Principios Guía de Naciones Unidas;

b) publicar a fines de 2012 un informe sobre las prioridades de UE en la implementación de los Principios Guía y, a partir de allí, emitir informes periódicos sobre progreso en esta área. La Comisión espera que las empresas europeas cumplan con la responsabilidad social que les cabe de respetar los derechos humanos tal como se definen en los *Principios Guía de la ONU* e invita a los estados miembro a desarrollar para fines de 2012 planes nacionales para su implementación.

La Comisión también se propone identificar maneras de promover conductas de negocios responsables en sus futuras iniciativas políticas que contribuyan a la recuperación sustentable y al crecimiento de terceros países (la promoción del voluntariado corporativo para asistir en situaciones de catástrofes es una línea de acción en este sentido).

### **3.3. Las revelaciones como elemento valioso de *accountability***

La sección 4.5. sobre mejora de revelaciones de información social y ambiental resulta de particular interés para nuestros propósitos, en tanto allí se abordan cuestiones que tienen especial vinculación con la tarea contable.

Se hace foco en la importancia que reviste la comunicación de información social y ambiental no solo para facilitar el involucramiento de los *stakeholders* y la identificación de riesgos materiales de sostenibilidad, sino como elemento de *accountability* en un camino que lleve a restituir la confianza en el sector empresarial. Se aclara que para ello la información debe ser *material* y su obtención debe responder al criterio de costo-beneficio. (*cost effective to collect*)

Destacamos la preocupación que se exterioriza por el hecho de que a pesar de que cada día más empresas publican información social y ambiental, encontrándose la UE a la vanguardia con 2.500 empresas que presentan informes de sostenibilidad o de RSC –en base a relevamientos de *CorporateRegister.com* – las mismas constituyen solo una pequeña fracción de las 42.000 grandes empresas de la región. Se indica que las PYMEs, por lo general, presentan información de manera informal y sobre una base voluntaria.

Se recuerda que en la modificación de las Directivas que se produjo en 2003 (2003/51/EC) se aludía a la necesidad de que las empresas proporcionaran información social y ambiental para mejorar la presentación del informe anual y del informe consolidado anual de acuerdo con las mejores prácticas que se fueran registrando, aunque se facultaba a los estados miembros a exceptuar de tal presentación a ciertas entidades en función de su tamaño, lo que todos hicieron eximiendo a las PYMEs de cumplir con esos requisitos. Transcribimos a continuación la disposición:

(9) The annual report and the consolidated annual report are important elements of financial reporting. Enhancement, in line with current best practice, of the existing requirement for these to present a fair review of the development of the business and of its position, in a manner consistent with the size and complexity of the business, is necessary to promote greater consistency and give additional guidance concerning the information a "fair review" is expected to contain. The information should not be restricted to the financial aspects of the company's business. It is expected that, where appropriate, this should lead to an analysis of environmental and social aspects necessary for an understanding of the company's development, performance or position. This is consistent also with Commission Recommendation 2001/453/EC of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies(7).

However, taking into account the evolving nature of this area of financial reporting and having regard to the potential burden placed on undertakings below certain sizes, Member States may choose to waive the obligation to provide non-financial information in the case of the annual report of such undertakings.

Que traducimos:

(9) El informe anual y el informe anual consolidado son elementos importantes de la información financiera. Es necesario mejorar los requisitos de estos informes, en línea con las mejores prácticas vigentes, para brindar una reseña razonable del desarrollo de los negocios y de su situación, de manera consistente con el tamaño y la complejidad del negocio, para promover mayor consistencia y brindar lineamientos adicionales sobre la información que se espera contenga una “reseña razonable”. La información no debe circunscribirse a los aspectos financieros de los negocios de la empresa. Se espera que, cuando resulte apropiado, esto lleve a un análisis de los aspectos sociales y ambientales necesarios para comprender el desarrollo de la empresa, su desempeño o su situación. Esto es consistente con la Recomendación de la Comisión 2001/453/EC del 30 de mayo de 2001 sobre reconocimiento, medición y revelaciones de temas ambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas (7). No obstante, tomando en consideración la naturaleza en evolución de esta área de la información financiera y la carga potencial que ello podría causar a emprendimientos por debajo de cierto tamaño, los Estados Miembro pueden optar por eximir de esta obligación de proporcionar información no-financiera en el caso del informe anual de tales emprendimientos.

El Comunicado de la Comisión Europea (2011:12) reconoce la existencia de marcos internacionales para la revelación de información social y ambiental y explícitamente menciona a la Global Reporting Initiative. Reconoce, también, que la integración de la información financiera y no financiera constituye un objetivo importante para el mediano y largo plazo y que, en tal sentido, sigue

con atención el trabajo que esta desarrollando en esa línea el Comité Internacional de Información Integrada.

De acuerdo con las líneas transversales que mencionamos, en la idea de conformar un campo de juego parejo, la Comisión se compromete a presentar una propuesta legislativa sobre *transparencia de la información social y ambiental* que proporcionen las empresas en todos los sectores, para lo cual se está realizando una evaluación del impacto que tendrían posibles alternativas sobre el particular, incluyendo aquí el tema de las PYMEs. Señalan que también están desarrollando una política para alentar a las empresas a medir y establecer mejores prácticas sobre su desempeño ambiental utilizando una metodología común basada en el ciclo de vida que también podría utilizarse para propósitos de información a terceros<sup>15</sup>.

La sección culmina con un llamado a todas las organizaciones (incluyendo las OSC y las gubernamentales) a encaminarse a mejorar las revelaciones sobre su desempeño social y ambiental.

#### **4. La Global Reporting Initiative armando redes y explorando tendencias**

La Global Reporting Initiative ha venido trabajando en forma ininterrumpida en la construcción de alianzas con organismos gubernamentales para lograr consolidarse como organismo mundial encargado de la emisión de lineamientos para medir el desempeño de las organizaciones en los aspectos económicos, sociales y

---

<sup>15</sup> Entendemos que esto se ha de referir fundamentalmente a sacar un doble provecho de los sistemas de información contable implementados para dicho seguimiento que permiten estructurar información para terceros que, por supuesto, habrá de diferir de la que se necesita internamente para las evaluaciones.

ambientales<sup>16</sup>. Sintetizaremos algunas propuestas recientes de GRI para lo que considera como “regulación inteligente” y los temas salientes de una investigación referida al futuro de los informes de sostenibilidad y a las tendencias hacia una mayor transparencia y *accountability*.

#### **4.1 Algunas alianzas estratégicas**

En oportunidades anteriores hemos hecho referencia a la alianza entre la Global Reporting Initiative y el Pacto Mundial de las Naciones Unidas<sup>17</sup>. GRI ha desarrollado una herramienta (*Making the Connection*) para que los participantes del Pacto Global puedan utilizar las G3 para la comunicación anual que deben realizar sobre el cumplimiento del Pacto Global (*Communication on Progress-COP*). De esta manera, en línea, puede realizarse la correspondencia de manera dinámica lo que contribuye en gran medida a simplificar e integrar temáticas y a disminuir la tarea administrativa

GRI ha tenido una participación importante durante el período de consulta previo a la nueva versión de las Guías de la OCDE para Empresas Multinacionales que desarrollamos en el apartado 2. El 13 de diciembre de 2010, formalizó con OCDE un espacio colaborativo a partir de la firma de un Memorandum de Entendimiento (Memorandum of Understanding, MoU) en el que se estableció un programa de tres años para promover la utilización de las Guías de OCDE para Empresas Multinacionales y el Marco GRI de Información sobre Sostenibilidad, reforzando la cooperación en áreas de interés conjunto y sacando provecho de sus sinergias. Los organismos entienden que ambos instrumentos resultan complementarios: mientras las Guías de OCDE a nivel gubernamental representan los lineamientos más abarcativos

---

<sup>16</sup> Actualmente la versión GRI G3.1 coexiste con la versión G3 hasta la publicación de la GRI G4 que está en proceso de elaboración y tiene previsto su lanzamiento para 2013.

<sup>17</sup> Y a su rol dentro del Programa Ambiental de Naciones Unidas (UNEP).

referidos a la responsabilidad social corporativa, el Marco GRI, desarrollado dentro del sector privado, comprende el marco más amplio para medir el desempeño sobre cuestiones de sostenibilidad<sup>18</sup>.

También en el ámbito de la Unión Europea, su participación se ha venido consolidando, por ejemplo, en el proceso encarado por la Comisión Europea durante el Taller Europeo final que se llevó a cabo acerca de las revelaciones de información ambiental, social y de gobierno corporativo (ASG). Ello ha quedado plasmado en un documento de febrero de 2010 denominado *Más allá de la información voluntaria: hacia un marco europeo de revelaciones sobre ASG* (GRI, 2010) en el que se enumeraban las siguientes “Diez razones para moverse más allá de la revelaciones voluntarias sobre aspectos ASG”:

1. **Promesas de la UE**, sobre la base de los diez años transcurridos desde que la UE se comprometió a avanzar en el tema de la información sobre sostenibilidad.
2. **Crisis financiera** que ha hecho perder la confianza en la habilidad del mercado de proteger el interés público y demanda, por tanto, mayor intervención estatal y políticas sobre aspectos de ASG.
3. **Directiva existente demasiado débil**. Se critica la Directiva de Modernización de 2003 (que abordamos en la sección precedente) indicando que, además de haber sido débilmente implementada, se focaliza en los aspectos ambientales y mucho menos en los sociales y de gobernanza.

---

<sup>18</sup> En tanto a nivel de grandes empresas, prácticamente no existe disidencia dentro de la corriente principal del pensamiento contable con relación a su importancia y representatividad, su aplicabilidad para las entidades de menor tamaño aún resulta un tema en discusión.



4. **Gobiernos europeos a la vanguardia.** Se mencionan los casos de Francia, Dinamarca, Holanda y España que han establecido normativas.
5. **Posición de Europa en el nuevo orden mundial.** Se indica que si bien Europa ha desarrollado una masa crítica en el campo de la RSE y de la información sobre aspectos ASG es hora de avanzar pues los gobiernos de China e India están encarando estas cuestiones<sup>19</sup>, en tanto que la SEC de US ha dado un paso fundamental con la emisión de las *Guías de la Comisión sobre información relacionada con el cambio climático*<sup>20</sup> aplicables a todas las empresas listadas, sean ellas norteamericanas o extranjeras.
6. **Opacidad sobre desempeño en la mayoría de las empresas multinacionales.** Se indica que de las 82.000 empresas multinacionales globales, cerca de 3.000 presentan informes de sostenibilidad, lo que deja en la opacidad a una abrumadora mayoría de 79.000 empresas.
7. **Interés de inversores y analistas** en los aspectos sobre ASG para evaluar el desempeño organizacional y el valor de sus inversiones.
8. **Incertidumbre y falta de claridad** de las empresas con relación a los instrumentos para exteriorizar aspectos sobre ASG
9. **Llamado de la Junta de GRI a los gobiernos para propiciar información obligatoria sobre ASG**, a partir de la Declaración de Amsterdam de marzo de 2009, sobre la base del principio de “informar o explicar” (el porqué no se informa).
10. **Ha llegado el momento**, después de décadas de presentaciones voluntarias, de establecer regulaciones, tal como lo han hecho varios gobiernos de la UE a través de medidas

---

<sup>19</sup> Se menciona que, en China, la Comisión de Supervisión y Administración de Activos del Gobierno del Consejo de Estado emitió una Guía de RSE que incluye información sobre ASG y que el gobierno Indio ha creado el Instituto Indio de Asuntos Corporativos que, entre otras cosas, se ocupará de las revelaciones sobre ASG.

<sup>20</sup> En <http://www.sec.gov/rules/interp/2010/33-9106.pdf> (consulta del 29/11/2011).

que comprometen o de legislación que obliga a informar sobre aspectos de ASG a una parte del sector empresarial.

En el documento se indica que diez gobiernos<sup>21</sup> hacen referencia formal a las Guías GRI en sus diversos lineamientos sobre RSE y/o en sus políticas. En el caso de Estados Unidos, la regulación orientativa de la SEC referida supra<sup>22</sup> menciona entre los antecedentes estándares y lineamientos utilizados por las empresas para revelar cuestiones relacionadas con sus emisiones y otras vinculadas al cambio climático (más allá de las que se incluyen en los filings a la SEC) producidos por tres organismos: el *Climate Registry*, el *Carbon Disclosure Project* y la GRI. Con relación a ésta puntualmente se indica su relevancia en la preparación de informes de sostenibilidad:

...Sustainability reports based on the GRI framework are used to benchmark performance with respect to laws, norms, codes, performance standards and voluntary initiatives, demonstrate

---

<sup>21</sup> Se menciona a Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Holanda, Noruega, Suecia y Estados Unidos. Recordamos que en nuestro país también aparece la referencia en la Ley 2594/07 (CABA) sobre Balance Social y Ambiental (que no está reglamentada) y en el Decreto 517/2011 de Salta, así como en el Proyecto de Ley presentado por el diputado Fernando Yarade en julio de 2011 en donde se señala que “la información del balance socio ambiental se expondrá a través de los indicadores de desempeño que establezcan las normas profesionales emitidas por la FACPCE” (el Proyecto 23 de RT de la FACPCE sobre Balance Social también se refiere a las Guías GRI).

<sup>22</sup> La fecha de vigencia del 8 de febrero de 2010 no parece casual si se toma en cuenta que el 1 de enero de ese mismo año la Agencia de Protección Ambiental (EPA por sus siglas en inglés de *Environmental Protection Agency*) comenzó a exigir a los grandes emisores de GEI que recolectaran e informaran datos con relación a sus emisiones. Con ello se esperaba alcanzar el 85% de las emisiones de US generadas por alrededor de 10.000 emplazamientos. No obstante, vale aclarar que las Guías referidas son aplicables a todas las sociedades listadas y la idea es que la información no se limite a los impactos negativos.

organizational commitment to sustainable development, and compare organizational performance over time. (SEC, 2010: 9)

Que traducimos:

Los informes de sostenibilidad preparados sobre la base del marco GRI se utilizan para evaluar el desempeño como punto de referencia con relación a leyes, normas, códigos, estándares de desempeño e iniciativas voluntarias, para demostrar el compromiso organizacional con el desarrollo sostenible y para comparar el desempeño organizacional a través del tiempo.

#### **4.2. Propuestas de GRI para una “regulación inteligente”**

A partir de la Declaración de Amsterdam, GRI ha venido sosteniendo la necesidad de reconsiderar el enfoque respecto de la regulación vinculada con la revelación de información sobre sostenibilidad. En GRI (2010) propone avanzar hacia lo que denomina una “regulación inteligente”, siguiendo los siguientes seis principios orientadores a aplicar sobre la base de un régimen de “informar o explicar” (por qué no se lo hace):

1. Construir a partir de lo que existe y ha resultado exitoso en los países en que se ha implementado.
2. No inventar la rueda, sino integrar instrumentos existentes.
3. Involucrar a los *stakeholders* para lograr legitimidad y aceptabilidad.
4. Tomar en consideración disposiciones internacionales.
5. Dejar que las empresas informantes decidan las cuestiones de sostenibilidad que les resultan materiales y pertinentes en lugar de imponer la presentación de un número limitado de Indicadores Clave de Desempeño predeterminados.
6. Aplicar los principios y lineamientos de G3 sobre selección de contenidos, calidad y alcance.

Resulta interesante la experiencia mencionada sobre las *Guías para información externa para las empresas estatales* que el

gobierno sueco emitió en noviembre de 2007, con aplicación a partir de enero de 2008 - que complementan la regulación contable y los PCGA- y que han servido de modelo a Noruega y a Holanda. Se sostiene que el que estas guías hayan sido elaboradas sobre la base del principio de “informar o explicar” permite que resulten aplicables y relevantes para todo tipo de empresas independientemente del sector y del tamaño, en tanto se puede sortear la aplicación de las mismas si se proporciona una explicación clara que lo justifique.

Se establece la responsabilidad de la Juntas de Directores por la presentación del Informe de Sostenibilidad de acuerdo con las Guías GRI, anualmente, hasta el 31 de marzo, junto con el Informe Anual ya sea en forma separada o integrada al mismo, debiendo estar a disposición además de en papel en la página web institucional en formato pdf. Se aclara que, en tanto se espera que las empresas estatales sigan los cambios que se vayan produciendo en la legislación, los estándares y las recomendaciones, las Juntas deben estar al tanto de estas cuestiones y decidir acerca de las medidas relevantes que han de derivarse de tales cambios. El informe de sustentabilidad debe ser sometido a aseguramiento de calidad por parte de un tercero independiente (aunque no menciona qué profesionales estarán a cargo de dicha tarea).

Se ejemplifica la información de acuerdo a GRI a incluir en dicho informe de sustentabilidad (Regering Skansliet MEEC, 2007, la traducción es nuestra):

- Informe y breve análisis de los temas de sostenibilidad considerados importantes para la empresa y las razones para ello.
- Informe claro de los riesgos y oportunidades tomando en consideración cuestiones de sostenibilidad, en particular aquellos riesgos y oportunidades no financieros necesarios para comprender el desarrollo, el desempeño y la situación de la empresa.
- Informe claro del análisis de los *stakeholders* y del diálogo con los *stakeholders* con miras a identificar y tomar posición sobre riesgos y oportunidades significativos tomando en consideración temas de

sostenibilidad para los *stakeholders* más importantes de la empresa.

- Explicación de las estrategias y adaptación de la empresa a los requerimientos para el desarrollo sostenible y cómo ello afecta los resultados y la situación de la empresa en la actualidad y en el futuro.
- Informe sobre las posiciones adoptadas por la empresa en sus propios documentos de política y en la forma de convenciones internacionales tales como el Pacto Global de Naciones Unidas.
- Una explicación de cómo el trabajo activo de sostenibilidad se persigue con objetivos, planes de acción, asignación de responsabilidad, educación y entrenamiento y sistemas de control e incentivos para su seguimiento.
- Informe claro sobre resultados y objetivos basado en indicadores de desempeño. Estos deberán complementarse con explicaciones en el cuerpo del texto que expliquen los resultados en relación con los objetivos, junto con un informe sobre nuevos objetivos.
- Principios contables que aclaren los puntos en que el informe se aleja de lo que debería informar y delimitación de los mismos.

La última cuestión planteada deja entrever que la tarea implica la participación de los profesionales contadores públicos, tanto para el armado como para la evaluación independiente.

### **4.3 Las tendencias: hacia una *economía transparente***

En este apartado discutiremos algunos puntos que se analizan en ***La Economía Transparente. Seis tendencias para la recuperación global*** (GRI, 2011a), primera publicación de la Serie *Explorations*, que se desarrolló dentro del programa de investigación de GRI denominado “Tendencias futuras en la información sobre sostenibilidad” (“*Future Trends in Sustainability Reporting*”). En ella se vuelcan los resultados de una investigación que lideró Volans (a

pedido de GRI) con la colaboración de *SustainAbility* y el patrocinio de Chemical Company, Novo Nordisk y SAP<sup>23</sup>.

En el prólogo, la Directora de Servicios Formativos de GRI, Dra. Nelmara Arbex, señala que la crisis actual y la inestabilidad del capitalismo manifiestan una necesidad de cambio y de búsqueda de soluciones económicas sostenibles y puede apreciarse una “clara relación entre estas soluciones y la transparencia”.

Se sostiene que si bien la elaboración y publicación de informes de sostenibilidad resulta cada vez más habitual, ha llegado la hora de preguntarse sobre:

- qué tipo de informe de sostenibilidad<sup>24</sup> ofrece la Transparencia necesaria para construir soluciones económicas (y sociales) sostenibles
- qué contenidos son útiles
- en qué formatos

John Elkington, Director Ejecutivo de Volans y principal autor del trabajo, aclara que no se trata todavía del Informe sobre Información Integrada<sup>25</sup> sino de un estudio realizado a partir de una

---

<sup>23</sup> La versión en español ha sido coordinada por la Fundación Entorno (Consejo Empresarial Español para el Desarrollo Sostenible) con el patrocinio de las empresas Campofrío, Elcogas, Endesa, Holcim, Indra, OHL, Red Eléctrica de España y Solvay.

<sup>24</sup> Preferimos esta traducción de *sustainability report* a la de memoria sostenibilidad que ofrece la traducción en español.

<sup>25</sup> Preferimos esta traducción de *The Integrated Reporting Report* en lugar de la de la versión española que se refiere a “un Informe sobre la *Elaboración de Memorias Integradas*”. Cabe mencionar que el Comité Internacional de Información Integrada (IIRC por sus siglas en inglés de *International Integrated Reporting Committee*) publicó en septiembre de 2011 un Documento de Discusión que analiza propuestas para la elaboración de un marco de la Información Integrada. El período de consulta se

encuesta<sup>26</sup> sobre “las tendencias que conducen a una mayor integración de la información de negocios”<sup>27</sup>.

En la sección de agradecimientos (GRI, 2011a):3) se consigna que si bien “la rendición de cuentas y la transparencia son pilares fundamentales de los mercados sostenibles”, las memorias de sostenibilidad “no han llegado a generar el cambio y el compromiso a la escala necesaria”<sup>28</sup>.

En la Introducción (GRI, 2011a):4) se formula el objetivo de “despertar nuevas líneas de pensamiento dentro del mundo empresarial, dirigidos a una agenda más amplia, para estimular la introducción de los sistemas de gestión necesarios, crear conexiones de información de valor en las cadenas globales de suministro, transformar culturas y paradigmas y, en definitiva, poner esta información al servicio del impulso global hacia nuevas fórmulas para un desarrollo más sostenible”

---

extiende hasta el 14 de diciembre de 2011 y se espera emitir en 2012 un borrador de norma sobre el tema (IIRC, 2011).

<sup>26</sup> Se indica (GRI, 2011 a):7) que la encuesta on line fue realizada en marzo de 2010 y cursada a 2.292 miembros de la comunidad GRI, de los que se obtuvieron 447 respuestas; dentro de este alto porcentaje (20%) se destaca América Latina con un 40%.

<sup>27</sup> Preferimos esta traducción de la expresión en inglés *greater integration of business reporting*, en lugar de la que aparece en la versión en español “mayor integración en las memorias empresariales”.

<sup>28</sup> Se menciona (GRI, 2011 a):9) que en un estudio realizado por Volans en 2007 se identificaron 50 agentes pioneros del “sector de la innovación social” aunque de ellos solo 8 (un 16%) estaba elaborando informes de sostenibilidad basados en la GRI. Ese informe llevaba el título de *The Phoenix Economy* y apuntaba al hecho de que “una nueva Economía Fénix está construyéndose a sí misma y está enfocada en ofrecer soluciones sociales y ambientales, algo que los mercados y los gobiernos no han conseguido hacer” ¿No nos remite esto al Plan Fénix surgido dentro de nuestra Facultad de Ciencias Económicas de UBA?

Son varias las cuestiones que este estudio rescata que se acercan al diagnóstico que venían realizando los autores de la corriente crítica. Entre ellas, no es menor la referida a los aspectos disfuncionales del sistema, el reconocimiento de las malas prácticas del mercado financiero como un mal endémico y el planteo de la ineludible necesidad de cambio poniendo énfasis en la información que puede distribuirse a través de las nuevas tecnologías para potenciar la transparencia.

Sostenibilidad no es lo mismo que responsabilidad social corporativa (RSC), ni se puede limitar a la consecución de un equilibrio aceptable entre balance económico, social y ambiental. Tiene que ver con la tarea fundamental e intergeneracional de ir eliminando los aspectos disfuncionales, tanto económico como de modelo de negocio, de los siglos XIX y XX, y fomentar la evolución hacia modelos nuevos, más adecuados para una población humana que va camino de los nueve mil millones de personas viviendo en un único planeta que ya está sobreexplotado desde el punto de vista ecológico. (GRI, 2011a):8, el subrayado es nuestro).

(...)

...el orden económico actual no solo es socialmente injusto sino, además, ambientalmente insostenible. Así que, sea lo que sea aquello a lo que muchos líderes empresariales pensaban que se estaban apuntando, la sostenibilidad tiene cada vez más posibilidades de convertirse en la agenda del cambio transformador, a menudo disruptivo. (GRI, 2011a):11, el subrayado es nuestro.)

(...)

Las nuevas tecnologías, los medios de comunicación y las redes sociales prometen, o amenazan, dependiendo del punto de vista, con transformar el panorama de la elaboración de memorias. Simultáneamente acelerarán y profundizarán las conversaciones que tienen lugar en los mercados entre la empresa y sus actuales grupos de interés y, potencialmente, atraerán a personas e intereses totalmente nuevos a la conversación, con información y recursos de inteligencia, a su disposición, muchísimo más potentes. Se acabó la difusión, comienza el diálogo. Las tecnologías Web 2.0 cambian las reglas del juego de la transparencia. Lo cual es positivo, dado los notorios fracasos del antiguo orden. . (GRI, 2011a):15, el subrayado es nuestro.)



En un juego de palabras en inglés, identifican a los 6 TIGERS<sup>29</sup> (desafíos) a los que hay que domar (enfrentar):

*Traceability* – Trazabilidad de los productos a lo largo de todo su ciclo de vida.

*Integrated Reporting* – Información integrada<sup>30</sup>.

*Government leadership* – Liderazgo gubernamental.

*Environmental boundaries* – Límites ambientales

*Rating & Ranking* - Calificación y priorización para estimular la competencia

*Shadow economies* – Economías sumergidas vinculadas con el tráfico de drogas, el comercio sexual, el tráfico de armas, la disposición ilegal de desechos o la corrupción.

Resulta preocupante el planteo que realizan con relación a la falta de preparación de los Directores Financieros quienes a futuro, si se consolida la tendencia a la información integrada, habrán de estar a cargo de la preparación de estos informes. No llama la atención que estos actores clave estén asociados en el imaginario colectivo con falta de comprensión de elementos del mercado orientados a la sostenibilidad, pero resulta impactante que esa visión se plasme en forma tan cruda en un informe de estas características.

Como académicos, los profesores del área contable deberíamos poner el acento en el análisis crítico de estas cuestiones en las aulas y, como profesión, los contadores públicos deberíamos transitar un cambio actitudinal que nos ubique en situación de participar activamente como diseñadores de sistemas de información

---

<sup>29</sup> Se señala que 2010 es el Año del Tigre “un animal de gran simbolismo en China, que representa la turbulencia, pero también la energía, la fuerza, el valor y el poder.”

<sup>30</sup> Traducida en la versión española como Memorias Integradas.

contable integrados, como productores de nuevos tipos de informes y como analistas y evaluadores de los mismos.

Si bien acordamos con el enfoque relativo a que el proceso de regulación debe involucrar a múltiples interesados en la información, nos colocan en estado de alerta expresiones como la que sigue a continuación:

Poner la agenda de sostenibilidad en manos de los mismos reguladores, auditores y contables que ignoraron todas las señales que apuntaban a un colapso económico sería un acto de negligencia e incumplimiento del deber por nuestra parte.(GRI, 2011a):40)

Se identifican como factores críticos para el futuro el buen gobierno corporativo, la divulgación de información y la participación de los grupos de interés<sup>31</sup>, señalando la necesidad de “diseñar soluciones reproducibles a mayor escala para los desafíos ambientales, sociales y de gobierno” y se destaca el rol que deben cumplir los gobiernos en este proceso como promotores de la economía transparente a través de incentivos y estímulos.

Si bien compartimos que es preciso que las empresas exterioricen de maneras innovadoras e integradas sus resultados económico-financieros, sociales y ambientales, y rindan cuentas acerca de su desempeño en el marco de la sostenibilidad, para que de esta forma los diferentes *stakeholders* accedan a la información

---

<sup>31</sup> Siguiendo a Rifkin - que en su nueva obra sobre *La Civilización Empática. La carrera hacia la concientización global en un mundo en crisis* aporta ejemplos acerca de que la generación del milenio en EEUU es más empática con sus semejantes que las anteriores y tiene conciencia de la importancia del cuidado del planeta y de los efectos nocivos del cambio climático, por lo que está más cerca del crecimiento económico sostenible- se señala que “además de pasar a la contabilidad y las memorias integradas, de indudable importancia, será necesario un movimiento social multisectorial a largo plazo que impulse una nueva Era de Transparencia”.

que demandan para evaluar sus contribuciones a un mundo más sustentable, hallamos cuestionable la propuesta que se evalúa en el informe cuando se habla de que las “empresas deben empezar a contar sus historias de sostenibilidad de mayor impacto”. El narrador de cuentos neoyorquino Michael Margolis, que fue convocado para brindar su opinión sobre 20 memorias de sostenibilidad recientes, así concluía acerca de los puntos débiles:

Una dependencia excesiva de las estadísticas para comunicar. Lo que importa es la historia que hay detrás de las cifras. Los números no van a convencer a nadie de nada. Una memoria requiere **muchas anécdotas y ejemplos** que den vida al negocio en términos humanos. A esto hay que añadir que los testimonios de personas y organizaciones que reciben donativos o fondos de la empresa no resultan creíbles.(GRI, 2011 a:45)

En nuestra opinión, y más allá de compartir la última parte acerca de la falta de credibilidad de algunos testimonios, el problema no está en la “dependencia excesiva de las estadísticas” sino en la falta de vinculación de los datos cuantitativos que muchas veces proliferan en los informes de sostenibilidad sin poder ser integrados entre sí y/o con la información contenida en los estados financieros. Creemos que las historias son valiosas en tanto no queden en anécdotas aisladas que no sean susceptibles de exteriorizar los resultados a lo largo del tiempo, sostenidamente, para intentar medir realmente “impactos” y no meras acciones aisladas “con buena imagen” realizadas por las empresas.

### **5. A modo de conclusión**

En los informes analizados en este trabajo notamos cómo el tema de la crisis ha modificado las propuestas para el sector empresarial vinculadas con su responsabilidad social. Los planteos avanzan por sobre los que se venían desarrollando dentro de la corriente principal vinculados al “caso de negocios” para la RSE. Las críticas al funcionamiento de los modelos utilizados hasta el momento y la necesidad de evaluar el desempeño organizacional

vinculándolo con la sostenibilidad del planeta para enfrentar los desafíos sistémicos del tercer milenio, lleva a organismos privados y gubernamentales a abordar cuestiones que trascienden las fronteras organizacionales y se plantean a lo largo de toda la cadena de generación de valor, lo que avanzaría hacia la consideración de créditos y deudas no solo financieros sino sociales y ambientales<sup>32</sup>.

La nota optimista, nos parece, estaría dada por el hecho de que mientras las cuestiones financieras son de suma cero, no ocurre lo mismo con las sociales y ambientales que podrían tener, dependiendo de los impactos que produzcan las organizaciones, beneficios superiores para la sociedad en su conjunto de los que pueden medirse a nivel micro. Ello lleva a los evaluadores a cambiar el foco de la evaluación y a las organizaciones a monitorear los indicadores de desempeño relevantes y a integrar información financiera y no financiera. Consideramos que la *accountability* y la transparencia son condiciones determinantes en este proceso. Si los datos no son confiables, por más sofisticados que sean los indicadores organizacionales que se construyan para su comparación y/o consolidación entre organizaciones para pasar del nivel micro al meso y al macro, no habrán de permitir que los ciudadanos, las organizaciones gubernamentales y las privadas lucrativas y no lucrativas vayan encontrando senderos que los acerquen a la sustentabilidad del planeta.

---

<sup>32</sup> En Rodríguez de Ramírez y Pérez (2009) sobrevolábamos algunas cuestiones vinculadas con la Huella Ecológica y la Contabilidad y hacíamos referencia al nuevo concepto de "riqueza de las naciones" desde la perspectiva de los recursos naturales de los países, con un mapa mundial que contiene territorios que son deudores (los que consumen mayor biocapacidad de la que poseen) y otros que revisten el carácter de acreedores (los que no consumen toda su biocapacidad o la regeneran con mayor rapidez). No vemos que estos temas se hayan incorporado todavía a la agenda de los organismos privados y gubernamentales con la fuerza que merecerían.

## 6. Bibliografía

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) (2011a). **La Economía Transparente. Seis tendencias para la recuperación global**, GRI Colecciones de Aprendizaje.

..... (2011b). **The Transparent Economy. Six tigers stalk the global recovery—and how to tame them**, GRI Learning Series.

..... (2010). **Beyond Voluntary Laissez-faire Reporting: Towards European ESG Disclosure Framework**, GRI, Note, based on the submission by the Global Reporting Initiative (GRI) to the European Commission, at the occasion of the final European Workshop on disclosure of environmental, social and governance information February 2010, consulta 20/09/2011 <http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/BA446A5C-613C-4717-B79E-FB5067D87EC9/3924/2010GRIEUNote.pdf>

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COMMITTEE (IIRC) (2011). **Towards integrated Rreporting. Communicating Value in the 21st Century**, IIRC, September.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). (2011a). **OECD Guidelines for Multinational Enterprises - Recommendations for Responsible Business Conduct in a Global Context**, OECD Ministerial Meeting, 25 may 2011.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). (2011b). **OECD Guidelines for Multinational Enterprises**, OECD Publishing, en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en> (consulta 5/09/2011).

EUROPEAN COMMISSION (2011). **A Renewed EU Strategy 2011-2014 for Corporate Social Responsibility**, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Brussels, 25.10.2011, COM (2011) 681 final en [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/files/csr/new-csr/act\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/files/csr/new-csr/act_en.pdf) (consulta del 15/11/2011).

EUROPEAN PARLIAMENT (2003). Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings (Text with EEA relevance), en [urlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0051:en:NOT](http://urlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0051:en:NOT) (consulta del 20/11/2011)).

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M.del C. (2011). “El Decreto 517/11 de la provincia de Salta. La profesión contable y la información social y ambiental”, *D&G Profesional y Empresaria*, Errepar, Tomo XII, N 145, octubre, p. 1024-1040.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C y PEREZ, R.J.(2009). “Contabilidad Social y Ambiental: articulaciones en la mira”, Anales (trabajo completo, en CD y en papel, resumen) del 15º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Area Contable, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional Misiones, Posadas, 2 y 3 de julio.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION ( 2007)): Commission Guidance Regarding Disclosure Related to Climate Change, SEC 17 CFR PARTS 211, 231 and 241 [Release Nos. 33-9106; 34-61469; FR-82]. en <http://www.sec.gov/rules/interp/2010/33-9106.pdf> (consulta del 29/11/2011).

**Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social**

---

REGERING SKANSLIET, MINISTRY OF ENTERPRISE, ENERGY AND COMMUNICATIONS (2007). **Guidelines for external reporting by state-owned companies**, en <http://www.regeringen.se/content/1/c6/09/41/25/56b7ebd4.pdf> Bajé el [5/03/2011](#), , (consulta del 05/12/2011).

