



**Manuel Larrán-Jorge\***  
Departamento de  
Economía Financiera y  
Contabilidad  
Universidad de Cádiz  
✉  
manuel.larran@uca.es

# ¿Qué habría de incluir una memoria completa de sostenibilidad?

What should a comprehensive sustainability report include?

66



**Domingo Martínez-Martínez\*<sup>1</sup>**  
Departamento de  
Economía Financiera y  
Contabilidad  
Universidad de Cádiz  
✉  
domingo.martinez@uca.es

## I. INTRODUCCIÓN

Las noticias de los últimos años en relación a los escándalos financieros de organizaciones como Enron, Arthur Andersen, Parmalat o Nueva Rumasa han sido el resultado de conductas y prácticas empresariales alejadas de toda ética que no han hecho más que minar la confianza que la sociedad en sentido amplio tenía depositada en el tejido empresarial. En este sentido, Forética señala en su informe de 2011, “La evolución de la responsabilidad social de las empresas en España”, que en los últimos años, inmersos en un contexto de crisis económica, se ha enfatizado la importancia que la transparencia y la ética tienen como atributos estrechamente vinculados a la gestión empresarial.

Al mismo tiempo, los conflictos sociales y los desastres climatológicos que acontecen, y que son divulgados casi de inmediato gracias al desarrollo actual de las telecomunicaciones, han despertado y acrecentado el interés por el impacto que las organizaciones tienen desde una perspectiva social y medioambiental. En este sentido, ya en 2004, Nieto y Fernández observaban cómo los cambios acaecidos en el sistema de valores de los ciudadanos habían provocado una mayor preocupación por cuestiones sociales y medioambientales.

Para poder dar respuesta a las preocupaciones existentes en el contexto actual descrito, las empresas se han visto abocadas a desa-



**María José Muriel de los Reyes\***  
Departamento de  
Economía Financiera y  
Contabilidad  
Universidad de Cádiz  
✉  
mariajose.muriel@uca.es

CÓDIGO JEL:  
MI40

Fecha de recepción y acuse de recibo: 5 de abril de 2013. Fecha inicio proceso de evaluación: 8 de abril de 2013  
Fecha primera evaluación: 25 de abril de 2013. Fecha de aceptación: 4 de julio de 2013.



### RESUMEN DEL ARTÍCULO

Ante la diversidad de pronunciamientos emitidos en los últimos años con el fin de satisfacer las necesidades informativas sobre el comportamiento socialmente responsable de las organizaciones, el presente trabajo persigue desarrollar un marco amplio que ayude a los interesados en Responsabilidad Social Corporativa (RSC) a identificar las diferentes actuaciones y estrategias relacionadas con la sostenibilidad en cada una de sus dimensiones. Los análisis realizados, tanto del marco como de las 15 iniciativas seleccionadas para su confección, ponen de manifiesto que el estándar empleado como referencia en la elaboración de las memorias condiciona significativamente el contenido de las mismas, y que las prácticas de la dimensión social y las relacionadas con el *stakeholder* empleados son las que reciben una mayor atención.

### EXECUTIVE SUMMARY

Given the diversity of statements issued in recent years in order to meet the information needs on socially responsible behaviour of organizations, this research aims to develop a broad guide which helps to identify the different actions and strategies related to sustainability. From the analysis of the framework elaborated and 15 different standards selected for its preparation, results show that the standard used as reference determines the content of the sustainability reports, and that the social dimension practices and those related to employees are the ones receiving more attention.

rollar una gestión que contemple la dimensión económica, social y medioambiental de sus acciones. Como resultado de lo anterior, el objetivo principal relacionado con el más estricto beneficio económico ha sido sustituido por la consecución del desarrollo sostenible y la generación de valor para todos los grupos de interés a largo plazo, diseñando para ello estrategias que contemplen las repercusiones económicas, sociales y medioambientales de sus acciones. No obstante, si bien el desarrollo de un comportamiento socialmente responsable como eje vertebral de la gestión organizativa permite la generación de valor para todos los *stakeholders*, es necesario señalar que una de las principales herramientas a disposición de las organizaciones para conseguir la legitimación de sus acciones y la salvaguarda de su reputación e imagen son las memorias de sostenibilidad o informes de responsabilidad social.

***El objetivo principal relacionado con el más estricto beneficio económico ha sido sustituido por la consecución del desarrollo sostenible y la generación de valor para todos los grupos de interés a largo plazo***

Para dar respuesta a dicha demanda informativa han sido bastantes los documentos e iniciativas que han proliferado en torno a la Responsabilidad Social Corporativa (RSC) con la intención de establecer una serie de principios o pautas que orienten a las organizaciones en la adopción de un comportamiento sostenible y en su divulgación. De hecho, **la gran diversidad de pronunciamientos y guías, más que esclarecer qué entender por RSC y en qué actuaciones concretas debe materializarse, ha originado cierta confusión sobre el concepto y sus implicaciones (Forética, 2011)**. La heterogeneidad de los posibles estándares es tal que, en ocasiones, permite la selección interesada de aqué-

llos que más se adecuen al comportamiento de una determinada empresa, es decir, aquellos que más le favorezcan en función de los aspectos positivos o negativos que pudieran cobrar más relieve o ponderación en los mismos (Nielsen y Thomsen, 2007). El estándar, guía o documento elegido como marco de referencia parece ser, por tanto, un elemento determinante de la calificación o evaluación sostenible que reciben las organizaciones, lo que resulta poco coherente en un contexto de globalización y normalización internacional como el actual.

Con el propósito de analizar las implicaciones prácticas de un comportamiento socialmente responsable, en el presente trabajo **se ha elaborado un marco de referencia que integre de la forma más completa posible todas las acciones que, tras haber analizado diferentes iniciativas, pueden definir un comportamiento social-**

mente responsable y que oriente a las empresas en la determinación del contenido de sus memorias de sostenibilidad. Asimismo, una vez elaborado este marco de referencia, se ha realizado un estudio comparativo de la adecuación al mismo que presentan los distintos pronunciamientos considerados inicialmente para su elaboración, así como un análisis individualizado de la orientación que respecto a su propio contenido presenta cada una de estas iniciativas.

## 2. ¿POR QUÉ Y SOBRE QUÉ INFORMAR EN UNA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD?

Freeman, en su trabajo de 1984, ya fue capaz de visionar cómo muchos de los cambios externos a la empresa que se avecinaban (la globalización de los mercados, el aumento de la influencia de los grupos activistas, el desarrollo de los medios de comunicación, la pérdida de confianza empresarial, etc.) contribuirían a remarcar la necesidad de implementar sistemas de gestión más amplios en los que se considerasen a los diferentes *stakeholders*, es decir, en los que se tuviesen en cuenta a todos los agentes, personas o grupos de individuos que pudiesen afectar o ser afectados por la consecución de los objetivos empresariales (Freeman, 1984, p. 46).

La teoría de los grupos de interés o de los *stakeholders* constituye uno de los marcos conceptuales más empleados en el estudio de la RSC (McWilliams y Siegel, 2001) y, junto con la teoría de la legitimidad, también es uno de los enfoques teóricos más recurridos en el estudio de la rendición de cuentas sostenible (Thomson, 2007). A pesar de que, como aclara Deegan (2002), ambas teorías conceptualizan la organización como parte de un amplio sistema social donde las organizaciones impactan y a su vez son impactadas por otros grupos presentes en la misma, mientras que la teoría de la legitimidad discute las expectativas de la sociedad en general (como encapsulada dentro del “contrato social”), la teoría de los *stakeholders* proporciona una determinación más específica, refiriéndose particularmente a grupos dentro de una sociedad (grupos de *stakeholders*). La supervivencia y competitividad de una organización depende, por tanto, de la capacidad que ésta tenga para identificar las siguientes cuestiones: (i) los actores de su entorno con capacidad para incidir sobre la misma; (ii) las expectativas de los mismos sobre el comportamiento de la organización; y (iii) las acciones a emprender para legitimar su desempeño final.

La identificación de los principales *stakeholders* resulta, por tanto, un

### PALABRAS CLAVE

Transparencia, Responsabilidad social corporativa (RSC), Memoria de sostenibilidad, Grupo de interés

### KEY WORDS

Transparency, Corporate social responsibility (CSR), Sustainability report, Stakeholder

primer paso esencial para cualquier organización. En este sentido, uno de los problemas más señalados ha sido la falta de criterios claros para distinguirlos y poder otorgarles los derechos correspondientes a cada uno de ellos (Argandoña, 1998; Coelho et al., 2003). En el presente trabajo, se ha seguido como criterio de clasificación el utilizado por Moneva (2005), quien propone una clasificación de los grupos de interés en función de su pertenencia o no a la empresa. De esta forma, se ha distinguido entre **stakeholders internos** (Gobierno corporativo/Accionistas y Empleados) y **stakeholders externos** (Clientes, Proveedores, Medio ambiente, Entorno social y Competidores).

En cuanto a las expectativas de estos grupos de interés sobre la organización, **el interés suscitado por cuestiones relativas a la promoción del desarrollo social y la protección del medioambiente en los últimos tiempos, ha originado un aumento de las exigencias en torno a la “información sobre sostenibilidad” (Ballou et al., 2006). Entre otras acciones, la respuesta más relevante por parte de las organizaciones ha sido la publicación de informes o memorias de sostenibilidad con los que además de añadir transparencia se pretende la incorporación e implicación de los distintos stakeholders en los modelos de gestión (Moneva, 2006).**

Respondiendo o no a estas exigencias sociales, lo cierto es que en la última década han sido muchas las empresas que voluntariamente han comenzado a elaborar memorias de sostenibilidad. Este tipo de documentos nace con la intención de complementar la información económica y financiera recogida en los estados contables, intentando satisfacer con ello las expectativas de potenciales usuarios de la información. La divulgación de memorias se convierte así en uno de los principales mecanismos al alcance de las organizaciones para responder y gestionar las necesidades informativas de los *stakeholders* (Wilmshurt y Frost, 2000).

La memoria de sostenibilidad puede ser contemplada, por tanto, como la herramienta que permite a las organizaciones divulgar su rendimiento e impacto económico, social y medioambiental. Así pues, algunos autores ven **las memorias como un instrumento estratégico con el que poder informar, difundir y avalar las actividades de RSC, favoreciendo la generación de ventajas competitivas y mejorando la competitividad empresarial (Ortas y Moneva, 2011).**

### 3. MÉTODO SEGUIDO PARA DESARROLLAR UN MARCO COMPLETO DE POSIBLE INFORMACIÓN A INCLUIR EN UNA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD

Para orientar a las organizaciones sobre las acciones a comunicar a la sociedad en materia de RSC, es decir, sobre qué datos han de transmitir para satisfacer las expectativas de los potenciales usuarios de dicha información, han proliferado en los últimos años diversos pronunciamientos. No obstante, es tal la cantidad de éstos que, más que esclarecer qué se debe entender por comportamiento socialmente responsable y en qué acciones se materializa, genera confusión y permite elecciones interesadas. Del mismo modo, la inexistencia de un formato estandarizado también dificulta la comparación entre empresas de un mismo sector (Hubbard, 2011), además de impedir que dicha información pueda ser utilizada en la toma de decisiones (Ortas y Moneva, 2011).

Ante esta situación resulta oportuno elaborar un documento de referencia que, a modo de marco general, considere de forma integrada todas y cada una de las actuaciones recogidas en al menos uno de los estándares considerados.

Al igual que en trabajos sobre la evaluación de la cantidad y calidad de la información social o medioambiental emitida generalmente con carácter voluntario se ha utilizado el análisis de contenidos (Thomson, 2007, p.32). Según Piñuel (2002), dicha metodología, muy habitual en investigaciones de corte social, consiste en construir un objeto de estudio a partir de la selección y análisis de productos, cuyo conocimiento resulta significativo para su construcción. Conforme a esta definición, el análisis de contenidos comprende dos etapas: la selección de los documentos a analizar y la selección de las unidades de análisis. Siguiendo esta técnica se ha realizado en primer lugar una búsqueda de los estándares atendiendo a los siguientes criterios:

- Presentar una orientación a más de una de las dimensiones generalmente aceptadas en la literatura previa sobre RSC (gobernanza, económica, medioambiental y social).
- Su carácter generalista, es decir, aplicable a todo tipo de organizaciones, tanto nacionales como internacionales y no estar diseñado para su aplicación en sectores y entornos específicos.
- Haber contado para su elaboración con la participación de diversos grupos de interés.
- La credibilidad y/o reputación de la que gozan las entidades emisoras.







(ONU), de 2004 (<http://unglobalcompact.org/AboutTheGC/TheTenPrinciples/index.html>).

11. *Principles for Responsible Business de la Caux Round Table*, publicado en 2010 (<http://www.cauxroundtable.org/index.cfm?&menuid=8>).

C) Sistema de evaluación y certificación de la gestión: pronunciamiento que persigue la revisión y certificación del cumplimiento de un comportamiento sostenible, definido previamente por el propio estándar, considerados como tal los siguientes documentos:

12. *Sistema de Gestión Ética y Socialmente Responsable (SGE21) de Forética*, de 2008 (<http://sge21.foretica.org/>).
13. *Guidance on Social Responsibility (ISO 26000) de la International Organization for Standardization (ISO)*, publicado en 2010 (<http://www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm>).

D) Guía para sistemas de gestión: documento que recoge las pautas de implementación de los procesos internos encaminados a alcanzar un desempeño sostenible, entre los cuales se incluyen:

14. *Winning with Integrity del Business in the Community*, publicado en 2000 (<http://www.bitc.org.uk/our-resources/research-reports>).
15. *The SIGMA Guidelines: Putting Sustainable Development Into Practice-A Guide for Organisations del The SIGMA Project*, de 2003 (<http://www.projectsigma.co.uk/>).

De todas las iniciativas consideradas, la estructura de contenidos que presentan los documentos del GRI<sup>2</sup> es la que ha sido inicialmente tomada como referencia, debido principalmente a la gran aceptación y reconocimiento de estos pronunciamientos a nivel internacional como guías para la elaboración de memorias de sostenibilidad (Brown et al. 2009; Nikolaeva y Bicho, 2011). Los documentos elaborados por este organismo se caracterizan además por presentar, para cada ítem, un mayor nivel de detalle en cuanto a su interpretación, aplicación, medición y estimación. **En este sentido, cabe recalcar que tras el análisis de todos los documentos, tan solo dos de ellos presentan niveles de detalle similares a las iniciativas de GRI, el documento de la UNCTAD y el documento N° 6 de AECA.** Los restantes pronunciamientos simplemente se limitan en su mayoría a recoger una descripción de pautas y acciones susceptibles de un comportamiento socialmente responsable.

De esta forma, tomando de referencia la estructura del G3 y por ende su contenido, se han ido incorporando junto a los ítems compendi-



dos en esta guía aquellos que estuviesen presentes en alguno de los documentos restantes, de modo que, para completar esa segunda etapa del análisis de contenidos, se ha tomado como unidad de medida la existencia o no de tópicos o prácticas de RSC susceptibles de divulgación. Este proceso de carácter integrador y no exento de cierto grado de subjetividad a la hora de agrupar y reclasificar ítems, nos ha llevado a ampliar la perspectiva tridimensional de la RSC que, fundamentándose en la *triple bottom line*, presentan los documentos del GRI. Así, junto a la visión tradicional de que la RSC comprende una dimensión económica, social y medioambiental, el análisis de los pronunciamientos muestra la necesidad de incorporar la gobernanza como una dimensión más. De manera similar, parece oportuno considerar como apartados adicionales en cualquier memoria las cuestiones que sobre el perfil organizativo y sobre los parámetros de la memoria pudieran ser de interés.

## 4 RESULTADOS

### 4.1. Estructura básica de una memoria completa

El primer resultado tras el estudio ha sido la obtención de un marco de contenidos y prácticas de RSC susceptibles de divulgación. Para su confección se ha seguido un sistema de agrupación de información, identificando cuatro posibles niveles en función del grado de detalle: ítems (unidades básicas de información utilizada), cuestiones (conceptos que agrupan ítems que aportan información sobre el mismo asunto), aspectos (agrupación de cuestiones relativas al mismo tema), y apartados/dimensiones (niveles superiores de información que agrupan los aspectos de una misma materia). De esta forma, el marco resultante estaría compuesto de 893 ítems, agrupados en 134 cuestiones, éstas en 43 aspectos, y todo ello en 2 apartados de información genérica (Perfil organizativo y Parámetros de la memoria de sostenibilidad) y 4 dimensiones (Gobernanza, Económica, Medioambiental y Social).

Aunque en el Anexo I se recoge la estructura de referencia elaborada a nivel de cuestiones, la distribución final puede verse de forma más sintética en el **Cuadro 1**:

**CUADRO I. Estructura del marco general propuesto**

APARTADOS/ DIMENSIONES	SUBDIMENSIONES	Nº DE ÍTEMS	RELEVANCIA EN EL MARCO
Perfil organizativo		30	3.36%
Parámetros de la memoria de sostenibilidad		29	3.25%
Dimensión Gobernanza		238	26.65%
Dimensión Económica		55	6.16%
Dimensión Medioambiental		125	13.99%
Dimensión Social		416	46.58%
	Sociedad	93	10.41%
	Prácticas laborales y trabajo digno	165	18.48%
	Derechos humanos	50	5.59%
	Responsabilidad sobre productos	108	12.09%
<b>TOTAL</b>		<b>893</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, la propuesta elaborada como documento integrador presta más atención a la dimensión social; dentro de la misma, la subdimensión prácticas laborales y trabajo digno es la que contiene un mayor número de ítems sobre los que informar. Por el contrario, la dimensión económica es la que representa un porcentaje menor en el marco completo. Este hecho, unido al peso que tiene la dimensión gobernanza, apoya la decisión tomada a la hora de contemplar esta última como una dimensión más de la RSC.

Por último, debe destacarse la escasa relevancia que tienen los apartados Perfil organizativo y Parámetros de la memoria. La inclusión del Perfil organizativo como un apartado de información genérica diferenciado viene justificada por la necesidad de que los usuarios de las memorias cuenten con información suficiente tanto de cuestiones descriptivas de la propia organización como de los cambios significativos acontecidos o los premios y distinciones recibidos en el período al que hace referencia. Del mismo modo, en el apartado

Parámetros de la memoria, las organizaciones deberían considerar oportuno informar de aspectos básicos de la misma, como el alcance y cobertura o el proceso de verificación seguido. Aún cuando los pesos de estos dos apartados son prácticamente insignificantes en la estructura final del marco propuesto, resulta aconsejable y casi imprescindible la inclusión de este tipo de información en cualquier memoria de sostenibilidad dado que su inclusión facilita la toma de decisiones de los usuarios finales.

#### 4.2. ¿Qué orientación presentan hacia los stakeholders los pronunciamientos considerados?

Una vez configurado el marco y dado que con la elaboración de las memorias de sostenibilidad se pretende satisfacer las expectativas informativas de los stakeholders, se ha analizado la orientación que, por término medio, presentan los estándares considerados en la elaboración del marco.

Para ello, previamente se ha analizado la orientación individual de cada uno de los documentos hacia los distintos *stakeholders* (**Cuadro 2**). De este modo, se ha analizado, en primer lugar, qué ítems de los recogidos en el marco ofrecen información de interés para cada uno de los *stakeholders*, contemplando la posibilidad de que determinados ítems como “*La empresa cuenta con un Comité de RSC*” fuesen considerados como de interés para más de un *stakeholder*. Así, de todas las cuestiones recogidas en el marco de referencia y sin contemplar los ítems de los apartados Perfil Organizativo y Parámetros de la Memoria por estimar que su inclusión distorsionaría significativamente los resultados finales, se pudo comprobar que 274 cuestiones podían ser de interés para el *stakeholder* Gobierno corporativo/Accionistas, 268 para Empleados, 136 para Clientes, 78 para Proveedores, 164 para Medio ambiente, 103 para Entorno social, y 27 para Competidores.

En una segunda etapa, la identificación de los ítems informativos contemplados por cada uno de los pronunciamientos ha permitido estimar dos cuestiones: por un lado, el porcentaje de información considerada de interés para un determinado stakeholder respecto al total de cuestiones relacionadas con ese grupo de interés que son susceptibles de divulgación (por ejemplo, 274 para Gobierno corporativo/Accionistas); y por otro lado, el tanto por ciento del contenido de una iniciativa que fuese considerado de interés para un *stakeholder* concreto.

**CUADRO 2. Orientación individual de las iniciativas hacia los distintos stakeholders en función de la información recogida en el marco y respecto a su propio contenido**

DOCUMENTO	ORIENTACIÓN INDIVIDUAL HACIA LOS STAKEHOLDERS RESPECTO...	Gobierno corporativo/ Accionistas	Empleados	Clientes	Proveedores	Medio ambiente	Entorno social	Competidores
Documento N°6 de AECA	Al marco	<b>54,74%</b>	60,45%	<b>69,12%</b>	<b>80,77%</b>	61,59%	42,72%	85,19%
	A sí mismo	30,36%	32,79%	19,03%	12,75%	20,45%	8,91%	4,66%
Documento ISO 26000	Al marco	50,36%	<b>63,81%</b>	63,97%	62,82%	77,44%	<b>66,02%</b>	88,89%
	A sí mismo	27,66%	34,27%	17,43%	9,82%	25,45%	13,63%	4,81%
Documento G3.I del GRI	Al marco	51,46%	57,46%	45,59%	35,90%	<b>79,27%</b>	55,34%	44,44%
	A sí mismo	31,33%	34,22%	13,78%	6,22%	28,89%	12,67%	2,67%
Documento SGE 21 de Forética	Al marco	44,53%	50,00%	<b>69,12%</b>	69,23%	63,41%	57,28%	<b>96,30%</b>
	A sí mismo	27,98%	30,73%	21,56%	12,39%	23,85%	13,53%	5,96%
Documento G3 del GRI	Al marco	46,72%	49,25%	42,65%	24,36%	74,39%	41,75%	33,33%
	A sí mismo	31,84%	32,84%	14,43%	4,73%	<b>30,35%</b>	10,70%	2,24%
Documento de la SVN	Al marco	45,62%	39,18%	55,15%	60,26%	41,46%	52,43%	59,26%
	A sí mismo	35,71%	30,00%	21,43%	13,43%	19,43%	15,43%	4,57%
Documento de la Bench Marks Foundation	Al marco	33,21%	46,64%	27,21%	42,31%	41,46%	49,51%	48,15%
	A sí mismo	29,45%	40,45%	11,97%	10,68%	22,01%	16,50%	4,21%
Documento de la OECD	Al marco	29,20%	25,75%	36,76%	17,95%	35,37%	30,10%	48,15%
	A sí mismo	34,04%	29,36%	21,28%	5,96%	24,68%	13,19%	5,53%
Documento de la ONU	Al marco	34,67%	44,78%	24,26%	44,87%	24,39%	50,49%	59,26%
	A sí mismo	35,32%	44,61%	12,27%	13,01%	14,87%	19,33%	5,95%
Documento del Business in the Community	Al marco	31,39%	36,19%	25,74%	41,03%	25,61%	43,69%	55,56%
	A sí mismo	34,82%	39,27%	14,17%	12,96%	17,00%	18,22%	6,07%
Documento del The SIGMA Project	Al marco	40,51%	23,13%	28,68%	47,44%	32,32%	41,75%	66,67%
	A sí mismo	<b>46,25%</b>	25,83%	16,25%	15,42%	22,08%	17,92%	<b>7,50%</b>
Documento de The Stakeholder Alliance	Al marco	15,33%	30,22%	33,09%	11,54%	21,95%	26,21%	22,22%
	A sí mismo	21,99%	42,41%	<b>23,56%</b>	4,71%	18,85%	14,14%	3,14%
Documento De la Caux Round Table	Al marco	17,52%	20,90%	23,53%	38,46%	12,80%	28,16%	33,33%
	A sí mismo	27,43%	32,00%	18,29%	<b>17,14%</b>	12,00%	16,57%	5,14%
Documento de la UNCTAD	Al marco	8,76%	31,34%	1,47%	6,41%	0,61%	14,56%	0,00%
	A sí mismo	20,69%	<b>72,41%</b>	1,72%	4,31%	0,86%	12,93%	0,00%
Documento de la CSR Europe	Al marco	7,66%	10,07%	3,68%	6,41%	9,76%	15,53%	3,70%
	A sí mismo	28,00%	36,00%	6,67%	6,67%	21,33%	<b>21,33%</b>	1,33%

Fuente: Elaboración propia.

Estas dos cuestiones se plasman en el Cuadro 2 al ofrecer de manera diferenciada información sobre:

- a) La orientación de cada documento respecto *al marco*, obtenida como el cociente entre el número de ítems de interés que recoge para un determinado *stakeholder*, y el número total de cuestiones informativas que para ese grupo de interés contempla el marco de referencia desarrollado.
- b) La orientación de cada documento respecto *a sí mismo*, obtenida como el cociente entre el número de ítems de interés que recoge para un determinado *stakeholder*, y el número total de cuestiones que contiene la iniciativa en relación a las cuatro dimensiones consideradas.

De esta forma y como se desprende del Cuadro 2, puede observarse que el Documento de la ISO 26000 es la iniciativa que presenta mayor cantidad de información en relación con el *stakeholder* Empleados y que, sin embargo, el pronunciamiento que más orientado se encuentra hacia este grupo de interés es el de la UNCTAD, de cuyo contenido, el 72,41% resulta de interés para los empleados. Esta diferenciación permite identificar que el Documento N°6 de AECA es la iniciativa que presenta el contenido más amplio en relación a tres de los siete grupos de interés y que, sin embargo, no destaca sobre las restantes iniciativas por priorizar algún *stakeholder*.

Si se analiza, por término medio, la orientación individual de cada uno de los pronunciamientos hacia los distintos grupos de interés (**Cuadro 3**), puede observarse que los Empleados y Gobierno corporativo/Accionistas son los que están acaparando una mayor atención. Del mismo modo, es destacable que si al diferenciar entre *stakeholders* externos e internos, se observa una distribución prácticamente equitativa. Mientras que, por término medio, el 68,01% de la información recogida en las iniciativas resulta de interés para grupos internos, el 64,99% lo es para *stakeholders* externos. Que ambos porcentajes no sumen el 100% obedece, tal y como se ha explicado antes, a que determinadas cuestiones pueden resultar de interés para más de un *stakeholder*.



**CUADRO 3. Orientación de los documentos por término medio hacia los stakeholders**

GRUPOS DE INTERÉS	PESO	GRUPOS DE INTERÉS AGRUPADOS	PESO AGRUPADO
Gobierno corporativo/ Accionistas	30,86%	Stakeholders Internos	68,01%
Empleados	37,15%		
Clientes	15,59%	Stakeholders Externos	64,99%
Proveedores	10,01%		
Medio ambiente	20,14%		
Entorno social	15,00%		
Competidores	4,25%		

Fuente: Elaboración propia.

### 4.3. Adecuación de los pronunciamientos al marco completo desarrollado

Una vez analizada la orientación hacia los stakeholders, se ha determinado el grado de similitud o cumplimiento que cada uno de los estándares considerados presenta respecto al marco, entendido como el número de ítems en los que coinciden con el marco de referencia. Como puede observarse en el **Cuadro 4, los documentos N° 6 La Taxonomía XBRL de Responsabilidad Social Corporativa de AECA, ISO 26000 y G3.1 del GRI son los más se asemejan a la estructura de contenidos elaborada como marco de referencia; por el contrario, los documentos de la UNCTAD y el de la CSR Europe son los que tienen una menor similitud.** Este cuadro permite observar cómo con la actualización de su documento, el GRI ha conseguido alinear mejor el contenido que ofrece su guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad con las prácticas y contenidos de los restantes pronunciamientos.

Es de destacar cómo los documentos que más se asemejan al marco de contenidos propuesto son clasificados, en función de su naturaleza, “marcos para la información y rendición de cuentas” (A) y “sistemas de evaluación y certificación de la gestión” (C), mientras que los clasificados como “declaraciones y códigos de conducta” (B) y “guías para sistemas de gestión” (D) lo hacen en menor medida. Este hecho pone de manifiesto que, entre los estándares analizados, existe una mayor predisposición por orientar sobre cómo las acciones propias

de un comportamiento socialmente responsable deben ser comunicadas que por establecer las pautas necesarias para alcanzar y mantener este comportamiento.

**CUADRO 4. Grado de similitud respecto al marco de referencia elaborado**

DOCUMENTO	GRADO DE SIMILITUD	CLASIFICACIÓN SEGÚN SU PROPÓSITO FINAL
Documento N°6 de AECA	57%	A
Documento ISO 26000	56%	C
Documento G3.1 del GRI	56%	A
Documento SGE 21 de Forética	51%	C
Documento G3 del GRI	50%	A
Documento de la SVN	40%	B
Documento de la Bench Marks Foundation	35%	B
Documento de la OECD	31%	B
Documento de la ONU	30%	B
Documento del Business in the Community	28%	D
Documento del The SIGMA Project	28%	D
Documento de The Stakeholder Alliance	23%	A
Documento de la Caux Round Table	20%	B
Documento de la UNCTAD	13%	A
Documento de la CSR Europe	8%	A

Fuente: Elaboración propia.

Del mismo modo que con el análisis de la orientación que hacia los *stakeholders* presenta cada una de las iniciativas (ver Cuadro 2), se ha realizado un estudio pormenorizado (a) del nivel de cumplimiento que logra cada uno de los documentos en los distintos apartados y dimensiones contemplados en el marco elaborado, y (b) de la proporción de contenido que cada pronunciamiento dedica a estos apartados y dimensiones de la RSC (**Cuadro 5**).

En primer lugar, los resultados del análisis comparativo frente al contenido del marco desarrollado permiten apreciar que, por regla general, los documentos llevan a cabo una aportación nula a los apartados Perfil organizativo y Parámetros de la memoria. En este sentido, destacan en cambio los documentos G3 y G3.1 del GRI, que



se configuran como los que más información ofrecen en relación a estas cuestiones. De la misma manera es el G3.1 el documento que, probablemente gracias a su reciente actualización, presenta un mayor cumplimiento en las dimensiones económica y medioambiental. La dimensión social es la que recoge mayor cantidad de contenidos y prácticas susceptibles de divulgación, siendo la ISO 26000 y el Documento N°6 de AECA los que mejor cumplimiento presentan, con un 63% y 62% respectivamente. La iniciativa propuesta por AECA es, además, la que mayor nivel de similitud presenta respecto a la dimensión de gobernanza, coincidiendo en un 63% con el contenido del marco.

A la vista de los resultados encontrados y en líneas generales puede identificarse que la **dimensión medioambiental parece ser la que, por término medio, es atendida en mayor medida, seguida de la dimensión social y de la gobernanza**. También cobra interés que la atención dada a la dimensión económica esté prácticamente a la altura de la otorgada a los apartados Perfil organizativo y Parámetros de la memoria.

Por otro lado, el Cuadro 5 también recoge la información necesaria para analizar de manera individual la orientación que presenta cada uno de los pronunciamientos hacia los distintos apartados y dimensiones de la RSC, considerando para ello únicamente el contenido que recoge la propia iniciativa. De este modo y a la vista de los resultados puede observarse que, por regla general, los documentos presentan una orientación mínima hacia los apartados Perfil organizativo, Parámetros de la memoria y hacia la dimensión económica. Destaca igualmente que si conforme a la información recogida en el marco de referencia propuesto, era la dimensión medioambiental la que mejores niveles de similitud presentaba por término medio, ahora es la dimensión social la que, tomando como referencia exclusivamente el contenido de cada uno de los estándares, goza de mayor relevancia. Asimismo, si se toma como orientación idónea respecto a los apartados y dimensiones la que presenta el marco elaborado en función del contenido (ver Cuadro 1), sería el Documento N°6 de AECA, seguido del de la Social Venture Network, el que presentaría una configuración de contenidos más alineado con el marco de contenidos y prácticas propuesto.



**CUADRO 5. Grado de similitud de los pronunciamientos respecto a los apartados y dimensiones del marco de referencia e importancia relativa otorgada individualmente a cada uno de estos**

DOCUMENTO	IMPORTANCIA RELATIVA RESPECTO ...	PERFIL ORGANIZATIVO	PARÁMETROS DE LA MEMORIA	DIMENSIÓN GOBERNANZA	DIMENSIÓN ECONÓMICA	DIMENSIÓN MEDIOAMBIENTAL	DIMENSIÓN SOCIAL
Documento N°6 de AECA	Al marco	33%	28%	<b>63%</b>	24%	61%	62%
	A sí mismo	2%	2%	29%	3%	15%	50%
Documento ISO 26000	Al marco	0%	0%	46%	36%	<b>86%</b>	<b>63%</b>
	A sí mismo	0%	0%	22%	4%	21%	53%
Documento G3.I del GRI	Al marco	<b>83%</b>	<b>79%</b>	35%	<b>60%</b>	<b>90%</b>	53%
	A sí mismo	5%	5%	17%	7%	23%	44%
Documento SGE 21 de Forética	Al marco	50%	10%	58%	11%	57%	53%
	A sí mismo	3%	1%	30%	1%	16%	49%
Documento G3 del GRI	Al marco	<b>83%</b>	<b>79%</b>	31%	55%	86%	46%
	A sí mismo	6%	5%	16%	7%	24%	42%
Documento de la SVN	Al marco	3%	17%	44%	35%	37%	43%
	A sí mismo	0%	1%	29%	5%	13%	51%
Documento de la Bench Marks Foundation	Al marco	0%	21%	37%	22%	38%	39%
	A sí mismo	0%	2%	28%	4%	15%	51%
Documento de la OECD	Al marco	83%	52%	33%	15%	37%	25%
	A sí mismo	9%	5%	29%	3%	17%	37%
Documento de la ONU	Al marco	0%	7%	36%	22%	16%	36%
	A sí mismo	0%	1%	32%	4%	7%	56%
Documento del Business in the Community	Al marco	7%	3%	34%	27%	22%	30%
	A sí mismo	1%	0%	32%	6%	11%	50%
Documento del The SIGMA Project	Al marco	0%	21%	51%	18%	22%	19%
	A sí mismo	0%	2%	50%	4%	11%	33%
Documento de The Stakeholder Alliance	Al marco	7%	34%	14%	20%	22%	29%
	A sí mismo	1%	5%	16%	5%	13%	59%
Documento De la Caux Round Table	Al marco	0%	0%	23%	11%	8%	25%
	A sí mismo	0%	0%	31%	3%	6%	59%
Documento de la UNCTAD	Al marco	0%	0%	0%	42%	1%	22%
	A sí mismo	0%	0%	1%	20%	1%	78%
Documento de la CSR Europe	Al marco	0%	0%	4%	16%	10%	11%
	A sí mismo	0%	0%	12%	12%	17%	59%

Fuente: Elaboración propia.

#### 4.4. Análisis individualizado de las iniciativas más cercanas al marco completo desarrollado por dimensiones

Por último, se ha realizado un análisis cualitativo del contenido de aquellas iniciativas que, para cada dimensión de la RSE, mejor ajuste presentan respecto al marco de referencia elaborado. Del mismo modo, se ha estimado conveniente exponer las principales ausencias de contenidos identificadas. En relación a la dimensión gobernanza, la iniciativa sujeta a análisis, seleccionada por presentar un contenido más parecido al recogido en el marco de referencia, ha sido el Documento N°6 de AECA, coincidiendo a este respecto en un 63% con la información que el marco contiene para esta dimensión. En el caso de las dimensiones económica y medioambiental, el documento que ofrece un mejor nivel de ajuste es el G3.1, con un 60 y 90% respectivamente. Por último, en cuanto a la dimensión social, la iniciativa sometida a análisis ha sido la ISO 26000, también con un 63% de similitud respecto al contenido de dicha dimensión en el marco.

Del análisis de la información sobre gobernanza contenida en el Documento N°6, destaca la ausencia de información detallada acerca de las prioridades estratégicas, los enfoques de gestión y las políticas de compromiso de la organización, de cara principalmente a aspectos económicos, laborales y de responsabilidad sobre productos. Asimismo, cabe resaltar la ausencia de recomendaciones sobre la inclusión de planes o políticas para la protección de grupos desfavorecidos y discriminados históricamente, así como programas para promover la participación en actividades relacionadas con la sostenibilidad y el voluntariado.

El Documento N°6 tampoco hace referencia a la necesidad de identificar y exponer las preocupaciones e intereses surgidos de la participación de los grupos de interés y de identificar los mecanismos con los que cuenta la organización para garantizar la seguridad de este tipo de información, cuestiones que sí recoge, por ejemplo, la iniciativa elaborada por Forética. Por último, este pronunciamiento no recoge algunas cuestiones referentes a la composición del Consejo de Gobierno, como pudiera ser la clasificación de sus integrantes distinguiendo si son consejeros independientes o no ejecutivos y si son hombres o mujeres.

**La guía G3.1 es el pronunciamiento cuyo contenido, en relación a la dimensión económica, más se parece al recogido en el documento de referencia, destacando el nivel de exhaustividad desarrollado por el Global Reporting Initiative en este tipo de as-**

pectos. A pesar de ello, se han podido detectar algunas carencias en el contenido de esta iniciativa. La primera de ellas es la ausencia de información relacionada con los posibles beneficios derivados de la venta de productos adictivos (tabaco, alcohol, apuestas, etc.); asimismo, tampoco se contempla indicador alguno que haga referencia a cuestiones relacionadas con el valor de las importaciones en comparación con las exportaciones, como podrían ser los precios de transferencia o la existencia de cambios significativos en la aportación que la empresa haga a la balanza de pagos del país. Una última observación a tener en cuenta sería la ausencia de indicadores relacionados con las características e impactos relativos a proyectos de inversión económica, el plazo de amortización de éstos, el número de personas involucradas, el número de negocios de nueva creación que surgen como consecuencia de dichas inversiones, el número de acuerdos y alianzas firmados con pequeñas y medianas empresas de la región, etc.

**Respecto a la dimensión medioambiental, el documento que presenta un contenido más similar al considerado en el marco elaborado es, también, el G3.1 del GRI.** Son muy pocas las cuestiones en las que este estándar debería ampliar. No obstante, se ha observado que el G3.1 no contempla información sobre la cantidad de residuos que son reciclados, reutilizados o revalorizados, ni el uso posterior de estos materiales. Del mismo modo, esta iniciativa tampoco recoge información sobre el número y tipo de programas de formación medioambiental y las acciones que desarrolla la empresa acerca de la concienciación o sensibilización pública sobre el cambio climático.

**La última de las dimensiones analizadas ha sido la social. En este caso, la ISO 26000 se configura como la iniciativa que presenta un mayor grado de similitud respecto al marco de referencia.** El 37% de disonancia existente entre ambos obedece a cuestiones muy diversas, debido fundamentalmente a que se trata de la dimensión más extensa en cuanto a contenidos, con 416 ítems. Entre las deficiencias, cabe destacar en primer lugar la falta de información sobre mecanismos de participación de los *stakeholders* proveedores, empleados y clientes. En este sentido, esta iniciativa carece de recomendaciones en cuanto a la consideración de las fechas de las reuniones realizadas y previstas con los distintos *stakeholders*, el número de representantes de los mismos o el grado de implicación que tienen en el proceso de gestión. Por otro lado, este documento adolece de ciertas cuestiones relacionadas con el cumplimiento normativo, como sería la imposición o no de sanciones relacionadas con las leyes y regulaciones de las comu-



nidades donde opera, incumplimientos de las regulaciones legales sobre la salud y seguridad de los productos y servicios comercializados, sanciones derivadas del incumplimiento de leyes sobre la información y etiquetado requerido de esos productos, e incumplimientos relacionados con su utilización y suministro.

La ISO 26000 presenta, igualmente, ciertas carencias a la hora de exigir información relacionada con el desglose del colectivo de trabajadores y en lo referido a nuevas contrataciones. De este modo, no se señala la necesidad de realizar en las memorias de sostenibilidad un desglose de la plantilla en base al género y al tipo de contrato (indefinidos, fijos discontinuos, en prácticas, a tiempo parcial o completo, etc.). Tampoco se sugiere informar sobre las tasas de rotación, retención o sobre las tasas de absentismo. Además, sería recomendable que las memorias de sostenibilidad explicasen las razones que justifican cualquier reducción significativa de la plantilla, despidos y/o cualquier movimiento excepcional del personal, información que sí recoge, por ejemplo, el documento propuesto por la UNCTAD.

Por último, otro tipo de información que la ISO no contiene es la que está relacionada con la formación de los empleados. En concreto, el documento no hace referencia a aspectos como si la empresa ofrece becas de estudio a sus trabajadores, qué importe se destina a gastos de formación, si hace un desglose de este gasto medio anual por categorías profesionales, si hay variaciones significativas respecto a períodos anteriores, qué número de horas de formación se ofertan para mejorar la cualificación del personal o si la empresa tiene información acerca del tiempo libre que sus empleados dedican a mejorar su capacitación.

## **5. CONCLUSIONES E IMPLICACIONES PRÁCTICAS PARA LA GESTIÓN**

La diversidad de pronunciamientos que sirven de apoyo a las organizaciones en la implementación y posterior difusión de un comportamiento socialmente responsable contribuye a la confusión existente entorno a la elaboración de memorias de sostenibilidad. Por ello, el marco de contenidos aquí propuesto y confeccionado desde una perspectiva integradora puede ser considerado como un marco completo y exhaustivo de información sostenible. La elaboración de cualquier memoria conforme a éste permitirá garantizar su adecuación y nivel de conformidad respecto a cualquiera de los quince documentos tomados como referencia. El análisis del contenido del marco desarrollado permite observar la relevancia que tiene la información sobre prácticas relacionadas con la dimensión social (cuestiones sobre sociedad, prácticas laborales y

trabajo digno, derechos humanos y responsabilidad sobre productos) seguida, de lejos, por la importancia que acapara la dimensión gobernanza. Asimismo y como consecuencia de ello, se desprende que el stakeholder más atendido es el de Empleados seguido de Gobierno corporativo/Accionistas; no obstante, se identifica una participación equilibrada entre *stakeholders* externos e internos.

El Documento N°6 de AECA es el estándar entre los seleccionados que presenta la mejor configuración en lo que a nivel de cumplimiento y orientación en su estructura se refiere, por encima incluso de documentos tan conocidos y empleados en la elaboración de memorias de sostenibilidad como los del GRI. Efectivamente, el Documento de AECA alcanza niveles de cumplimiento altos y próximos en aquellas dimensiones de especial relevancia conforme al marco propuesto (social, gobernanza y medioambiental), e inferiores y también próximos en la dimensión económica y en los apartados Perfil organizativo y Parámetros de la memoria. Asimismo, es junto a los documentos del GRI y el documento desarrollado por la UNCTAD, una de las iniciativas más exhaustivas a la hora de identificar, describir y medir el contenido, aspectos y acciones susceptibles de ser recogidos en una memoria de sostenibilidad.

Otra cuestión a destacar es la disparidad encontrada en los resultados entre estándares, incluso entre aquellos que comparten una misma naturaleza. Así por ejemplo, mientras que el Documento N°6 de AECA, clasificado como marco para la información y rendición de cuentas, es el que presenta una mayor similitud respecto al marco general, los documentos de la UNCTAD y de la CSR Europe, que también fueron clasificados como marcos para la información y rendición de cuentas, son de los que peor grado de cumplimiento presentan. Estos resultados confirman el amplio abanico de posibilidades que, en la actualidad, tienen las organizaciones para ser calificadas "*in-accordance*" conforme a cualquier estándar sin que ello suponga necesariamente un verdadero comportamiento sostenible conforme al marco propuesto.

A diferencia de la mayoría de los documentos, en los que con independencia de su clasificación existe una orientación prioritaria hacia la dimensión social, llama la atención que los pronunciamientos considerados como guías para sistemas de gestión (documentos del Business in the Community y del The SIGMA Project) presentan una mayor orientación hacia las prácticas relacionadas con la dimensión de gobernanza y que, además, presenten niveles de similitud idénticos respecto al marco elaborado, entorno al 28%.

El análisis pormenorizado de los pronunciamientos permite realizar

ciertas recomendaciones a los usuarios de la información sostenible y a quienes estén interesados en la elaboración de documentos de RSC. Para quienes deseen identificar qué posibles contenidos en relación a la gobernanza deben ser divulgados, el Documento N°6 de AECA podría ser sugerido como la guía de referencia a utilizar. Por otro lado, el último documento publicado del GRI, el G3.1, es el que presenta un mayor contenido de cuestiones ambientales y económicas, destacando especialmente el nivel de exhaustividad que logra en esta última dimensión respecto al resto de pronunciamientos. Por último, si el usuario está interesado en cuestiones sociales debe tener en cuenta que la información que normalmente recogen las iniciativas puede ser de muy diversa índole (comunidad, empleados, clientes, derechos humanos, responsabilidad sobre productos y servicios,...) y que, por ello, debieran recurrir y consultar más de un estándar de los propuestos. No obstante, el pronunciamiento mejor posicionado para extraer información sobre aspectos sociales, de acuerdo con nuestros resultados, es la ISO 26000. La escasa relevancia que tienen las responsabilidades económicas, tanto por su peso en el marco general como por la baja orientación de muchos de los documentos analizados y clasificados en las cuatro categorías, no es de extrañar. Si bien en la literatura tradicional ha existido siempre una tendencia a considerar la dimensión económica como una de las “patas” de la *triple bottom-line*, no debe olvidarse que por imposición legal o normativa las corporaciones están obligadas a presentar otra clase de documentos de carácter económico-financiero, como las cuentas anuales o los informes de auditoría. En este sentido, el presente trabajo confirma la oportunidad que en la actualidad tienen las empresas para conseguir ventajas competitivas derivadas de la elaboración de un documento integrador que facilite tanto la valoración global de sus actuaciones como la identificación de las necesidades informativas de los distintos *stakeholders*. A este respecto, el Documento N°6 de AECA podría constituir un buen referente para la elaboración de futuros informes integrados.

Por último, se aprecia cómo la actualización llevada a cabo por el GRI de su Documento G3 ha dado como resultado un pronunciamiento con un mayor grado de cumplimiento respecto al marco general elaborado. Este hecho deja entrever que, si bien tanto futuras actualizaciones de algunos de los estándares aquí analizados como nuevos pronunciamientos emitidos probablemente consideren muchas de las prácticas ya contempladas en el marco de referencia elaborado, habrá otras que no lo estén y que serán susceptibles de incorporación.





**ANEXO I. Estructura y contenido del marco general propuesto a nivel de cuestiones incluidas en cada apartado y dimensión y grado de similitud de los documentos analizados**

	Nº DE ITEMS POR CUESTIÓN	G3 GRI	CSR EUROPE	Nº6 AECA	ISO 26000	SG21
<b>PERFIL ORGANIZATIVO</b>						
Descripción de la organización	11	73%	0%	55%	0%	100%
Dimensión de la organización	13	92%	0%	23%	0%	31%
Cambios significativos en la organización	5	80%	0%	20%	0%	0%
Premios y distinciones	1	100%	0%	0%	0%	0%
<b>PARÁMETROS DE LA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD</b>						
Perfil de la memoria	6	67%	0%	33%	0%	50%
Alcance y cobertura de la memoria	18	83%	0%	17%	0%	0%
Verificación de la memoria	5	80%	0%	60%	0%	0%
<b>DIMENSIÓN GOBERNANZA</b>						
Comportamiento ético, integridad	1	0%	100%	0%	100%	100%
Misión, visión, principios y códigos de conducta	22	36%	23%	55%	64%	55%
Objetivos, metas, prioridades	7	100%	0%	14%	100%	100%
Eventos, logros, fracasos	12	42%	0%	58%	33%	50%
Conformidad	11	18%	0%	73%	27%	64%
Sistemas y enfoques de gestión	7	86%	0%	43%	71%	86%
Estrategias, políticas, programas, prácticas y procedimientos	30	47%	0%	43%	67%	67%
Transparencia y rendición de cuentas	25	0%	0%	96%	80%	68%
Personas o equipos responsables	4	0%	0%	0%	0%	100%
Auditorías, validaciones, evaluaciones y control	15	0%	13%	67%	40%	73%
Comunicación con los stakeholders	14	7%	7%	100%	50%	100%
Compromiso con iniciativas externas	5	100%	0%	0%	60%	40%
Identificación y selección de los stakeholders	4	50%	0%	75%	75%	75%
Participación de los stakeholders	3	67%	0%	33%	67%	100%
Intereses de los stakeholders	4	25%	0%	100%	75%	75%
Derecho a la información, comunicación a los accionistas e inversores	6	17%	0%	83%	0%	100%
Derecho a la participación	3	0%	0%	100%	0%	33%
Derecho al voto	5	0%	0%	100%	0%	0%
Valor para los accionistas	9	0%	0%	78%	0%	0%
Composición del Consejo	5	60%	0%	40%	0%	0%
Comités y/o comisiones del máximo órgano de gobierno	12	25%	0%	58%	8%	58%
Selección, elección y destitución de los miembros del consejo	9	33%	0%	89%	0%	0%
Experiencia y formación de los miembros del consejo	4	25%	0%	75%	0%	0%

UNCTAD	SVN	CAUX ROUND TABLE	ONU	THE STAKEHOLDER ALLIANCE	BENCH MARKS	OECD	BUSINESS IN THE COMMUNITY	SIGMA	G3.1 GRI
0%	0%	0%	0%	0%	0%	91%	0%	0%	73%
0%	8%	0%	0%	8%	0%	77%	8%	0%	92%
0%	0%	0%	0%	20%	0%	100%	0%	0%	80%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	100%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	50%	17%	67%	0%	0%	67%
0%	6%	0%	11%	39%	0%	44%	6%	11%	83%
0%	80%	0%	0%	0%	100%	60%	0%	80%	80%
0%	100%	0%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	0%
0%	41%	32%	68%	9%	41%	55%	64%	55%	41%
0%	100%	0%	71%	100%	71%	100%	86%	100%	100%
0%	17%	50%	25%	8%	42%	33%	75%	42%	42%
0%	36%	18%	45%	27%	73%	45%	36%	73%	18%
0%	86%	14%	57%	14%	43%	100%	71%	100%	86%
3%	47%	53%	57%	17%	50%	43%	50%	50%	53%
0%	60%	24%	20%	28%	44%	24%	12%	60%	4%
0%	0%	0%	0%	0%	25%	0%	25%	25%	0%
0%	20%	0%	20%	0%	47%	13%	33%	67%	13%
0%	64%	14%	79%	7%	36%	21%	36%	93%	21%
0%	20%	80%	100%	0%	0%	80%	40%	100%	100%
0%	25%	25%	25%	50%	25%	25%	25%	50%	50%
0%	100%	0%	67%	67%	67%	33%	33%	67%	67%
0%	75%	0%	25%	25%	50%	75%	50%	100%	50%
0%	83%	83%	83%	0%	50%	0%	0%	100%	17%
0%	33%	0%	0%	0%	33%	0%	0%	0%	0%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%
0%	67%	44%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
0%	20%	0%	0%	0%	40%	40%	0%	20%	80%
0%	25%	0%	8%	0%	33%	0%	25%	0%	25%
0%	22%	0%	0%	0%	11%	0%	0%	0%	33%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	50%	25%

**ANEXO I. Estructura y contenido del marco general propuesto a nivel de cuestiones incluidas en cada apartado y dimensión y grado de similitud de los documentos analizados**

	Nº DE ITEMS POR CUESTIÓN	G3 GRI	CSR EUROPE	Nº6 AECA	ISO 26000	SG21
Compensación de los miembros del consejo	3	33%	0%	100%	67%	0%
Derechos de los miembros del consejo	2	0%	0%	50%	0%	0%
Funciones y responsabilidades claves del consejo	16	50%	0%	44%	50%	50%
<b>DIMENSIÓN ECONÓMICA</b>						
Valor económico directo generado y distribuido	5	20%	0%	40%	0%	20%
Valor de las importaciones y exportaciones	6	0%	0%	0%	0%	0%
Consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades debido al cambio climático	3	100%	0%	0%	0%	33%
Obligaciones derivadas de programas de beneficios sociales	7	100%	0%	0%	29%	0%
Ayudas financieras recibidas de gobiernos	2	100%	0%	50%	100%	100%
Proyectos de inversión económica, características e impactos	7	0%	71%	14%	71%	0%
Rango de las relaciones entre el salario inicial estándar por género y el salario mínimo local	6	100%	17%	33%	67%	0%
Política, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales	5	40%	0%	60%	80%	0%
Procedimientos para la contratación local y proporción de altos directivos procedentes de la comunidad local	2	100%	0%	50%	100%	0%
Investigación y Desarrollo	5	0%	60%	0%	0%	40%
Desarrollo e impacto de las inversiones en infraestructuras y los servicios prestados para el beneficio público	4	100%	0%	50%	0%	0%
Descripción de los impactos económicos indirectos significativos	3	100%	0%	33%	33%	0%
<b>DIMENSIÓN MEDIOAMBIENTAL</b>						
Materiales utilizados	3	100%	33%	0%	100%	33%
Porcentaje de los materiales valorizados empleados	3	100%	0%	0%	100%	33%
Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias	6	100%	33%	83%	100%	17%
Consumo indirecto de energía desglosado por fuentes primarias	4	100%	0%	100%	100%	0%
Ahorro de energía debido a la conservación y a mejoras en la eficiencia	2	100%	0%	50%	100%	50%
Iniciativas para proporcionar productos y servicios eficientes en el consumo de energía y las reducciones en el consumo de energía como resultado de dichas iniciativas	2	100%	0%	0%	100%	100%
Iniciativas para reducir el consumo indirecto de energía y las reducciones logradas con dichas iniciativas	4	75%	0%	25%	75%	50%
Captación total de agua por fuentes	1	100%	100%	100%	100%	0%
Fuentes de agua que han sido afectadas significativamente por la captación de agua	2	100%	0%	0%	100%	50%

ANEXO I. Continuación

UNCTAD	SYN	CAUX ROUND TABLE	ONU	THE STAKEHOLDER ALLIANCE	BENCH MARKS	OECD	BUSINESS IN THE COMMUNITY	SIGMA	G3.1 GRI
0%	33%	33%	0%	0%	33%	33%	0%	0%	33%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
0%	50%	0%	13%	0%	0%	13%	19%	38%	50%
20%	80%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	20%
100%	0%	0%	0%	33%	0%	33%	0%	0%	0%
0%	0%	0%	33%	0%	0%	0%	0%	38%	100%
0%	0%	0%	0%	43%	0%	0%	14%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	100%
43%	57%	0%	0%	43%	0%	0%	43%	0%	29%
0%	33%	33%	17%	0%	50%	0%	17%	17%	100%
80%	20%	0%	40%	40%	40%	0%	20%	40%	60%
0%	50%	100%	100%	0%	100%	100%	100%	100%	100%
100%	40%	0%	20%	0%	0%	20%	0%	40%	0%
50%	75%	50%	75%	25%	75%	50%	100%	50%	100%
67%	67%	0%	67%	0%	67%	33%	100%	0%	100%
0%	33%	0%	33%	0%	67%	67%	0%	33%	100%
0%	100%	0%	0%	0%	100%	100%	33%	33%	100%
0%	17%	0%	0%	0%	33%	0%	17%	33%	100%
0%	25%	0%	0%	0%	0%	0%	25%	0%	100%
0%	50%	0%	100%	0%	50%	50%	50%	50%	100%
0%	50%	0%	50%	0%	100%	50%	50%	50%	100%
0%	50%	0%	0%	0%	25%	25%	25%	0%	75%
0%	100%	0%	0%	0%	100%	100%	100%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	50%	0%	50%	50%	100%

**ANEXO I. Estructura y contenido del marco general propuesto a nivel de cuestiones incluidas en cada apartado y dimensión y grado de similitud de los documentos analizados**

	Nº DE ITEMS POR CUESTIÓN	G3 GRI	CSR EUROPE	Nº AECA	ISO 26000	SG21
Agua reciclada y reutilizada	2	100%	0%	100%	100%	50%
Terrenos adyacentes o ubicados dentro de espacios naturales protegidos o de áreas de alta biodiversidad no protegidas	2	100%	0%	50%	100%	0%
Impactos más significativos en la biodiversidad en espacios naturales protegidos o en áreas de alta biodiversidad no protegidas	3	100%	0%	100%	100%	100%
Hábitats protegidos o restaurados	3	100%	0%	0%	100%	100%
Estrategias y acciones implantadas y planificadas para la gestión de impactos sobre la biodiversidad	2	100%	0%	75%	100%	100%
Especies desglosadas en función de su peligro de extinción	2	100%	0%	100%	100%	50%
Emissiones totales, directas e indirectas, de gases de efecto invernadero	3	100%	33%	50%	100%	33%
Otras emisiones indirectas de gases de efecto invernadero	5	100%	0%	100%	40%	80%
Iniciativas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y las reducciones logradas	4	75%	0%	100%	100%	100%
Emissiones de sustancias destructoras de la capa ozono	2	100%	0%	25%	50%	50%
NOx, SOx, y otras emisiones significativas al aire	3	100%	33%	0%	100%	67%
Vertidos totales de aguas residuales, según su naturaleza y destino	3	100%	0%	0%	67%	100%
Residuos generados según tipo y método de tratamiento	6	67%	50%	0%	100%	83%
Derrames accidentales más significativos	3	100%	33%	50%	100%	100%
Residuos transportados, importados, exportados o tratados que se consideran peligrosos	5	100%	0%	0%	20%	40%
Biodiversidad de recursos hídricos y hábitats relacionados, afectados significativamente por vertidos de agua y aguas de escorrentía	4	100%	0%	0%	100%	75%
Iniciativas para mitigar los impactos ambientales de los productos y servicios y grado de reducción de ese impacto	10	70%	0%	100%	90%	100%
Productos vendidos, y sus materiales de embalaje, que son recuperados al final de su vida útil, por categorías de productos	3	100%	0%	80%	100%	100%
Multas significativas y sanciones no monetarias por incumplimiento de la normativa ambiental	5	100%	20%	100%	20%	0%
Impactos ambientales significativos del transporte	3	100%	0%	60%	67%	100%
Gastos e inversiones ambientales	17	88%	0%	67%	94%	0%
Formación y sensibilización medioambiental	8	0%	25%	100%	88%	100%

ANEXO I. Continuación

UNCTAD	SVN	CAUX ROUND TABLE	ONU	THE STAKEHOLDER ALLIANCE	BENCH MARKS	OECD	BUSINESS IN THE COMMUNITY	SIGMA	G3.1 GRI
0%	50%	0%	0%	0%	100%	0%	50%	50%	100%
0%	50%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	0%	100%
0%	33%	0%	33%	0%	100%	67%	33%	67%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	67%	0%	0%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	100%	100%	0%	100%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	50%	0%	0%	100%
0%	33%	0%	0%	33%	0%	33%	33%	33%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	20%	0%	100%
0%	50%	0%	0%	0%	50%	25%	25%	75%	75%
0%	50%	0%	0%	50%	0%	50%	50%	0%	100%
0%	67%	0%	0%	33%	0%	33%	67%	33%	100%
0%	0%	0%	0%	100%	100%	33%	0%	33%	100%
0%	33%	0%	50%	50%	33%	33%	67%	33%	67%
0%	0%	0%	33%	0%	0%	67%	67%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	60%	0%	20%	0%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	25%	25%	25%	0%	100%
0%	90%	80%	70%	80%	90%	90%	0%	10%	80%
0%	33%	0%	0%	67%	33%	33%	33%	0%	100%
0%	20%	20%	0%	40%	20%	20%	20%	20%	100%
0%	0%	0%	33%	67%	0%	67%	33%	0%	100%
6%	53%	0%	12%	0%	6%	6%	0%	12%	88%
0%	50%	13%	13%	0%	50%	100%	25%	50%	50%

**ANEXO I. Estructura y contenido del marco general propuesto a nivel de cuestiones incluidas en cada apartado y dimensión y grado de similitud de los documentos analizados**

	Nº DE ITEMS POR CUESTIÓN	G3 GRI	CSR EUROPE	Nº 6 AECA	ISO 26000	SG2I
<b>DIMENSIÓN SOCIAL</b>						
Impactos derivados de la entrada, operación y salida de la organización en las comunidades locales	7	100%	0%	43%	57%	57%
Compromiso con la comunidad local	8	13%	38%	38%	88%	63%
Filantropía	8	0%	88%	13%	38%	13%
Criterios y exigencias para la selección de proveedores y contratistas	12	0%	8%	83%	83%	92%
Gestión de proveedores	12	0%	8%	92%	33%	50%
Relación, participación y colaboración con proveedores	9	0%	0%	100%	22%	11%
Incidentes con proveedores	6	0%	17%	100%	67%	33%
Unidades de negocio analizadas con respecto a riesgos relacionados con la corrupción	2	100%	0%	0%	100%	100%
Empleados formados en las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización	4	100%	0%	50%	50%	50%
Medidas tomadas en respuesta a incidentes de corrupción	6	83%	17%	33%	100%	100%
Políticas públicas y actividades de "lobbying"	3	100%	0%	0%	100%	100%
Aportaciones financieras y en especie a partidos políticos o a instituciones relacionadas, por países	3	100%	0%	0%	67%	67%
Prácticas monopolísticas y contra la libre competencia	4	75%	0%	75%	100%	100%
Sanciones y multas significativas derivadas del incumplimiento de las leyes y regulaciones	9	56%	0%	56%	33%	0%
Trabajadores desglosados por tipo de empleo, contrato y región, según género	18	50%	11%	44%	28%	11%
Nuevos empleados contratados y rotación media de empleados desglosados por grupo de edad, género y región	16	38%	25%	44%	38%	6%
Beneficios sociales para los empleados con jornada completa desglosado por emplazamientos con operaciones significativas	8	100%	0%	100%	100%	0%
Política retributiva de la organización	18	0%	6%	78%	72%	22%
Condiciones laborales	8	0%	0%	50%	88%	75%
Beneficios familiares	6	0%	0%	67%	67%	50%
Mecanismos de participación	10	0%	0%	100%	40%	50%
Empleados cubiertos por un convenio colectivo	3	67%	0%	33%	67%	67%
Periodo(s) mínimo(s) de preaviso relativo(s) a cambios organizativos	2	100%	0%	50%	100%	0%
Incidentes con trabajadores	8	0%	13%	88%	75%	63%
Trabajadores que están representados en comités y/o comisiones de seguridad y salud conjuntos de dirección-empleados	3	100%	0%	33%	67%	67%



ANEXO I. Continuación

UNCTAD	SVN	CAJUX ROUND TABLE	ONU	THE STAKEHOLDER ALLIANCE	BENCH MARKS	OECD	BUSINESS IN THE COMMUNITY	SIGMA	G3.1 GRI
0%	29%	0%	57%	0%	43%	0%	57%	57%	100%
13%	75%	38%	88%	0%	100%	25%	50%	50%	75%
0%	75%	38%	38%	38%	38%	0%	38%	25%	0%
0%	100%	33%	33%	0%	50%	17%	33%	25%	8%
0%	50%	50%	17%	0%	33%	8%	33%	33%	0%
11%	44%	44%	11%	0%	11%	11%	44%	56%	11%
0%	67%	67%	17%	0%	17%	0%	17%	17%	0%
0%	0%	0%	50%	0%	50%	0%	0%	0%	100%
100%	0%	0%	50%	0%	50%	50%	0%	50%	100%
100%	0%	33%	67%	0%	33%	0%	67%	0%	83%
0%	0%	33%	67%	67%	67%	0%	0%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	67%	0%	33%	0%	0%	100%
0%	25%	50%	25%	25%	25%	50%	50%	25%	75%
0%	22%	22%	22%	67%	22%	11%	33%	22%	67%
56%	61%	0%	6%	28%	6%	0%	11%	0%	72%
81%	31%	6%	25%	69%	38%	19%	38%	0%	56%
100%	13%	13%	0%	13%	100%	0%	13%	0%	100%
33%	61%	6%	22%	67%	22%	0%	28%	11%	0%
25%	13%	25%	63%	0%	38%	13%	13%	13%	0%
0%	50%	67%	67%	17%	67%	0%	50%	50%	100%
0%	50%	10%	70%	10%	30%	30%	10%	30%	0%
100%	0%	0%	33%	0%	33%	33%	33%	0%	67%
0%	0%	0%	0%	50%	0%	100%	0%	0%	100%
0%	88%	25%	63%	75%	63%	50%	63%	0%	38%
0%	33%	0%	67%	0%	67%	67%	0%	0%	100%

**ANEXO I. Estructura y contenido del marco general propuesto a nivel de cuestiones incluidas en cada apartado y dimensión y grado de similitud de los documentos analizados**

	Nº DE ITEMS POR CUESTIÓN	G3 GRI	CSR EUROPE	Nº AECA	ISO 26000	SG21
Tasas de absentismo, enfermedades profesionales, días perdidos y número de víctimas mortales relacionadas con el trabajo por región y por género	13	92%	31%	38%	46%	15%
Programas de educación, formación, asesoramiento, prevención y control de riesgos que se apliquen a los trabajadores, a sus familias o a los miembros de la comunidad	11	36%	18%	64%	82%	82%
Asuntos de salud y seguridad cubiertos en acuerdos formales con sindicatos	2	100%	0%	100%	100%	100%
Formación	14	36%	21%	57%	50%	50%
Programas de gestión de habilidades y de formación continua que apoyen a los empleados en la gestión del final de sus carreras profesionales	6	100%	0%	50%	83%	50%
Empleados por género que reciben evaluaciones regulares del desempeño y de desarrollo profesional	3	67%	0%	67%	33%	0%
Composición de los órganos de gobierno corporativo y plantilla, desglosado por género, grupo de edad, pertenencia a minorías y otros indicadores de diversidad	12	67%	58%	83%	75%	100%
Relación entre salario base de las mujeres respecto a los hombres, desglosado por categoría profesional y por emplazamientos con operaciones significativas	4	100%	0%	50%	25%	100%
Acuerdos de inversión y contratos significativos que incluyan cláusulas de derechos humanos o que hayan sido objeto de análisis en materia de derechos humanos	5	100%	0%	0%	40%	0%
Principales proveedores, contratistas y otros socios comerciales que han sido objeto de análisis en materia de derechos humanos, y medidas adoptadas como consecuencia	6	83%	17%	33%	50%	83%
Formación de los empleados sobre políticas y procedimientos relacionados con aquellos aspectos de los derechos humanos relevantes para sus actividades	5	100%	0%	60%	60%	80%
Incidentes de discriminación y medidas correctivas adoptadas	7	43%	0%	43%	100%	71%
Actividades de la compañía y proveedores significativos en los que el derecho a libertad de asociación y de acogerse a convenios colectivos puedan correr importantes riesgos o ser violados, y medidas adoptadas para respaldar estos derechos	5	60%	20%	100%	100%	100%
Actividades y proveedores significativos identificados que conllevan un riesgo potencial de incidentes de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a su abolición efectiva	8	63%	13%	38%	100%	100%

ANEXO I. Continuación

UNCTAD	SYN	CAUX ROUND TABLE	ONU	THE STAKEHOLDER ALLIANCE	BENCH MARKS	OECD	BUSINESS IN THE COMMUNITY	SIGMA	G3.1 GRI
85%	31%	0%	23%	38%	0%	0%	23%	0%	92%
18%	45%	27%	45%	27%	64%	45%	18%	27%	36%
0%	0%	0%	100%	0%	100%	100%	0%	50%	100%
57%	43%	50%	43%	0%	71%	21%	43%	7%	43%
0%	0%	0%	0%	83%	33%	17%	0%	0%	100%
0%	0%	0%	0%	0%	0%	33%	33%	0%	67%
83%	67%	67%	83%	92%	83%	67%	92%	50%	75%
100%	50%	75%	25%	75%	50%	25%	25%	25%	100%
0%	0%	40%	20%	0%	20%	0%	20%	20%	100%
0%	50%	50%	83%	0%	83%	0%	50%	50%	100%
0%	0%	20%	60%	0%	60%	0%	20%	40%	100%
29%	43%	57%	100%	14%	57%	43%	57%	29%	43%
0%	60%	0%	100%	20%	100%	100%	100%	20%	60%
0%	13%	25%	88%	13%	75%	50%	50%	25%	75%

**ANEXO I. Estructura y contenido del marco general propuesto a nivel de cuestiones incluidas en cada apartado y dimensión y grado de similitud de los documentos analizados**

	Nº DE ITEMS POR CUESTIÓN	G3 GRI	CSR EUROPE	Nº 6 AECA	ISO 26000	SG2I
Operaciones y proveedores significativos identificados como de riesgo significativo de ser origen de episodios de toda forma de trabajo forzoso o no consentido y las medidas adoptadas para contribuir a su eliminación	4	100%	0%	50%	100%	100%
Personal de seguridad que ha sido formado en las políticas o procedimientos de la organización en aspectos de derechos humanos relevantes para las actividades	3	100%	0%	33%	100%	67%
Incidentes relacionados con violaciones de los derechos de los indígenas y medidas adoptadas	5	80%	0%	20%	100%	0%
Incidentes relacionados con el abuso de los derechos humanos y mecanismos de resolución	2	0%	50%	0%	100%	100%
Fases del ciclo de vida de los productos y servicios en las que se evalúan, para en su caso ser mejorados, los impactos de los mismos en la salud y seguridad de los clientes, y porcentaje de categorías de productos y servicios significativos sujetos a tal	10	90%	0%	100%	90%	100%
Incidentes derivados del incumplimiento de la regulación legal o de los códigos voluntarios relativos a los impactos de los productos y servicios en la salud y la seguridad	13	46%	0%	77%	38%	69%
Información sobre los productos y servicios requerida por los procedimientos en vigor y la normativa, y porcentaje de productos y servicios sujetos a tales requerimientos informativos	7	86%	0%	29%	71%	14%
Incumplimientos de la regulación y de los códigos voluntarios relativos a la información y al etiquetado de los productos y servicios, distribuidos en función del tipo de resultado de dichos incidentes	6	83%	0%	50%	17%	33%
Satisfacción del cliente, incluyendo los resultados de los estudios de satisfacción del cliente	20	15%	5%	90%	65%	90%
Cumplimiento de leyes o adhesión a estándares y códigos voluntarios en las políticas de marketing	9	56%	0%	56%	67%	78%
Incidentes fruto del incumplimiento de las regulaciones relativas a las comunicaciones de marketing	5	100%	0%	40%	100%	40%
Mecanismos para proteger la privacidad del cliente	4	0%	0%	75%	100%	50%
Reclamaciones debidamente fundamentadas en relación con el respeto a la privacidad y la fuga de datos personales de clientes	7	86%	0%	29%	43%	43%

ANEXO I. Continuación

UNCTAD	SVN	CAJX ROUND TABLE	ONU	THE STAKEHOLDER ALLIANCE	BENCH MARKS	OECD	BUSINESS IN THE COMMUNITY	SIGMA	G3.1 GRI
0%	0%	25%	100%	0%	25%	50%	50%	25%	100%
0%	0%	0%	67%	0%	67%	0%	0%	0%	100%
0%	0%	20%	100%	40%	100%	0%	0%	20%	80%
0%	100%	0%	100%	100%	100%	0%	100%	0%	50%
0%	80%	90%	90%	40%	10%	90%	20%	0%	90%
0%	38%	31%	8%	85%	38%	69%	15%	23%	46%
0%	86%	0%	0%	43%	29%	57%	0%	0%	86%
0%	0%	17%	0%	83%	17%	83%	0%	17%	83%
0%	65%	5%	0%	20%	10%	20%	25%	10%	15%
0%	22%	22%	11%	0%	44%	0%	33%	0%	56%z
0%	80%	20%	0%	80%	20%	0%	0%	20%	100%
0%	50%	0%	0%	0%	0%	50%	50%	0%	0%
0%	71%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	86%

**ANEXO I. Estructura y contenido del marco general propuesto a nivel de cuestiones incluidas en cada apartado y dimensión y grado de similitud de los documentos analizados**

	Nº DE ITEMS POR CUESTIÓN	G3 GRI	CSR EUROPE	Nº 6 AECA	ISO 26000	SG2I
Multas significativas fruto del incumplimiento de la normativa en relación con el suministro y el uso de productos y servicios de la organización	3	100%	0%	33%	0%	33%
Relación y comunicación con clientes	3	0%	0%	100%	100%	100%
Participación de los clientes	7	0%	0%	100%	14%	14%
Incidentes con clientes	3	0%	0%	100%	67%	100%
Compromiso con clientes	4	0%	0%	50%	75%	25%
Desarrollo ético de productos y servicios	7	0%	14%	86%	86%	71%

ANEXO I. Continuación

UNCTAD	SVN	CAJUX ROUND TABLE	ONU	THE STAKEHOLDER ALLIANCE	BENCH MARKS	OECD	BUSINESS IN THE COMMUNITY	SIGMA	G3.1 GRI
0%	0%	33%	0%	67%	0%	33%	0%	0%	100%
0%	67%	0%	33%	33%	0%	33%	0%	67%	0%
0%	29%	0%	14%	0%	14%	0%	14%	29%	0%
0%	67%	0%	0%	0%	0%	33%	67%	0%	0%
0%	50%	50%	0%	0%	25%	50%	25%	75%	25%
0%	29%	71%	43%	0%	57%	14%	29%	57%	0%

**BIBLIOGRAFÍA**

Argandoña, A. (1998) "The Stakeholder Theory and the Common Good", *Journal of Business Ethics*, Vol. 17, núm. 9, p. 1093-1102.

Ballou, B.; Heitger, D.L.; Landes, C.E. (2006) "The future of corporate social reporting", *Journal of Accountancy*, Vol. 202, núm. 6, p. 65-74.

Brown, H. S.; de Jong, M.; Levy, D.L. (2009) "Building institutions based on information disclosure: Lessons from GRI's sustainability reporting", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 17, núm. 6, p. 571-580.

Coelho, P.R.P.; McClure, J.E.; Spry, J.A. (2003) "The social responsibility of corporate management: a classical critique", *Mid-American Journal of Business*, Vol. 18, núm. 1, p. 15-24.

Deegan, C. (2002) "The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, núm. 3, p. 282-311.

Forética (2011), Informe Forética de la Evolución de la Responsabilidad Social de las empresas en España.

Freeman, R.E. (1984): "Strategic Management: A stakeholder approach", Pitman, Boston.

Hubbard, G. (2011) "The quality of the sustainability reports of large international companies: An analysis", *International Journal of Management*, Vol. 28, núm. 3, p. 824-848.

McWilliams, A.; Siegel, D. (2001) "Corporate social responsibility: a theory of the firm perspective", *The Academy of Management Review*, Vol. 26, núm. 1, p.117.

Moneva, J.M. (2005) "Información sobre responsabilidad social corporativa: Situación y tendencias", *Revista Asturiana de Economía*, Septiembre-Diciembre, núm. 34, p. 43-67.

Moneva, J.M. (2006): "Mitos y Realidades de la Responsabilidad Social Corporativa en España. Un enfoque multidisciplinar", 1ª Edición, Thomson-Cívitas, Madrid.



- Nielsen, A.E.; Thomsen, C. (2007) "Reporting CSR- what and how to say it?", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 12, núm. 1, p. 25-40.
- Nieto, M.; Fernández, R. (2004) "Responsabilidad social corporativa: la última innovación en management", *Universia Business Review*, Vol. 1, primer trimestre, p. 28-39.
- Nikolaeva, R.; Bicho, M. (2011) "The role of institutional and reputational factors in the voluntary adoption of corporate social responsibility reporting standards", *Journal of Academy of Marketing Science*, Vol. 39, núm. 1, p. 136-157.
- Ortas, E.; Moneva, J.M. (2011) "Origins and development of sustainability reporting: Analysis of the Latin American context", *Globalization, Competitiveness & Governability*, Vol. 5, núm. 2, p. 16-37.
- Piñuel, J.L. (2002) "Epistemología, metodología y técnicas del análisis de contenido", *Estudios de Sociolingüística*, Vol. 3, núm. 1, p. 1-42.
- Thomson, I. (2007) "Mapping the terrain of sustainability accounting", en Unerman, J.; Bebbington, J.; O'Dwyer (eds): "Sustainability, accounting and accountability", Routledge, London, p.19-36.
- Wilmshurst, T.D.; Frost, G.R. (2000) "Corporate environmental reporting. A test of legitimacy theory", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13, núm. 1, p. 10-26.

---

## NOTAS

\* Los autores aparecen por estricto orden alfabético.

1. Autor de contacto: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales; Universidad de Cádiz; Avenida Duque de Nájera 8; Cádiz, C.P. 11002; España.
2. Inicialmente se consideró el G3 como documento de referencia para establecer la estructura inicial del marco a desarrollar por ser la última versión, y por tanto más actualizada, del GRI. No obstante, dado que durante el desarrollo del presente estudio se publicó la versión G3.1, se consideró oportuno su inclusión y análisis.

