



Universidad de Oviedo

Facultad de Economía y Empresa

GRADO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS

2020/2021

TRABAJO FIN DE GRADO

Contabilidad de Gestión y Sostenibilidad: Estudio del sector
de la distribución alimentaria.

Asier Sánchez Jiménez

Oviedo, 27 de mayo de 2021

ÍNDICE

RESUMEN.....	3
1. INTRODUCCIÓN. MOTIVACIÓN DEL TRABAJO.....	4
2. CONCEPTO DE SOSTENIBILIDAD Y ECONOMÍA CIRCULAR.....	5
2.1 SOSTENIBILIDAD	5
2.2 ECONOMÍA CIRCULAR	7
3. RELACIÓN ENTRE SOSTENIBILIDAD Y CONTABILIDAD. EFECTO DE LA SOSTENIBILIDAD EN LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN.....	9
3.1 CONTABILIDAD AMBIENTAL.....	10
3.2 HERRAMIENTAS DE GESTIÓN AMBIENTAL.....	10
3.3 ANÁLISIS AMBIENTAL DEL CICLO DE VIDA.....	11
3.4 EVALUACIÓN DE RIESGOS AMBIENTALES.....	11
3.5 ACTIVOS AMBIENTALES.....	12
3.6 PASIVOS AMBIENTALES.....	12
3.7 COSTES AMBIENTALES.....	13
3.8 INGRESOS AMBIENTALES	13
3.9 INVERSIONES FINANCIERAS Y DESARROLLO SOSTENIBLE.....	13
3.11 CUADRO DE MANDO PARA LA GESTIÓN AMBIENTAL.....	16
3.13 ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA	17
4. ANÁLISIS Y COMPARACIÓN DE LA MEMORIA O INFORME DE SOSTENIBILIDAD DE 4 EMPRESAS ESPAÑOLAS.....	19
5. CONCLUSIONES Y LÍNEAS FUTURAS.....	27
Bibliografía.....	29
Artículos Web.....	30

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es estudiar y tratar de obtener evidencia acerca de cómo la Contabilidad de Gestión integra aspectos de sostenibilidad de las empresas. Para ello hemos hecho una revisión de la literatura existente que pone en relación sostenibilidad con la Contabilidad y más en concreto con la Contabilidad de Gestión o Sistemas de Control de Gestión.

No hemos encontrado estudios empíricos españoles en los que se describa cómo la sostenibilidad se incorpora en los sistemas de control de gestión. Por otra parte, tampoco hemos tenido acceso a los sistemas de información interna de las empresas para poder plantear esta cuestión. Debido a esta limitación hemos recurrido a revisar las memorias de sostenibilidad, dado que en ellas suelen integrarse indicadores que la Contabilidad de Gestión debería vigilar para conseguir que las empresas sean sostenibles.

Nos hemos centrado en un único sector, el de la distribución alimentaria, dado que para diferentes sectores los indicadores pueden ser dispares. Así que hemos sistematizado de acuerdo con las GRI (Global Reporting Initiative) los indicadores que ofrecen cuatro empresas del sector. Aunque existe homogeneidad en los indicadores ofrecidos por todas ellas, existen dificultades para compararlos. Por una parte, porque tienen tamaño diferente y por otro porque no existe un rango o intervalo aceptable de tolerancia a los que se deberían dirigir esos indicadores para comprobar que las medidas adoptadas están logrando sus objetivos.

1. INTRODUCCIÓN. MOTIVACIÓN DEL TRABAJO

Cada vez existen más estudios que ponen en relación la Contabilidad Financiera con la sostenibilidad. Esto es lógico debido a que las empresas españolas o grupos que cumplan algunas de las siguientes circunstancias (según sea individual o grupo) durante dos ejercicios consecutivos, están obligadas a elaborar el Estado de Información no Financiera. Los requisitos son: el total del activo de la empresa sea superior a 20.000.000€, que la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 y que el número medio de trabajadores exceda de 500 (Labatut Serer, 2019). En estos Estados se tratan temas relativos a la sostenibilidad como pueden ser cuestiones medioambientales, sociales, personal, respeto de los derechos humanos y la lucha contra la corrupción y soborno.

Sin embargo, existen pocos trabajos que analicen cómo la Contabilidad de Gestión (o los sistemas de control de gestión) contribuye a que las organizaciones cumplan con el objetivo de desarrollo sostenible. Para analizar la relación entre Contabilidad de Gestión y sostenibilidad se ha realizado una revisión de artículos y documentos españoles, y algunos internacionales, que intentan conectar la Contabilidad y la sostenibilidad y, más en concreto, la Contabilidad de Gestión y la sostenibilidad. Es decir, este trabajo trata de responder a la pregunta ¿Cómo puede influir la Contabilidad de Gestión en la sostenibilidad?

En nuestro estudio identificamos las herramientas que la Contabilidad de Gestión puede utilizar para hacer cumplir con los objetivos de desarrollo sostenible, destacando entre ellas los cuadros de mando que incorporan indicadores sobre sostenibilidad. La gestión a través de indicadores facilita la realización de un análisis causa-efecto y permite determinar por qué se hacen las cosas, cómo se hacen y analizar su evolución. (Morales García, 2017).

Debido a la dificultad de acceder a la información interna de las empresas hemos recurrido a información publicada por ellas mismas. Así pues, en este TFG el estudio empírico se basará en la identificación de los principales indicadores de sostenibilidad empleados en un sector en concreto, el de la distribución alimentaria. Para ello analizaremos sus memorias de sostenibilidad, asumiendo que los indicadores publicados son los mismos que podrían integrarse en sus cuadros de mando internos a efectos de gestionar los distintos aspectos de la sostenibilidad.

Al acotar el estudio a un sector concreto se trata de realizar una comparativa, o por lo menos enumerar los indicadores más relevantes a efectos de control de gestión de la sostenibilidad.

El resultado de nuestro análisis muestra que las empresas estudiadas no tratan todos los temas relevantes de sostenibilidad. Las distribuidoras alimentarias se centran en aspectos medioambientales y en menor medida, en aspectos sociales. Otro tema para tratar es que la comparación de indicadores entre las distintas empresas no es posible por la inexistencia de estándares de referencia o rangos de tolerancia de dichos indicadores.

La contribución principal de este TFG es identificar indicadores que se puedan incluir de forma sistemática en los cuadros de mando de las empresas de distribución alimentaria obtenidos a partir de sus memorias de sostenibilidad para, a través de su medición y control, cumplir con el objetivo de desarrollo sostenible

2. CONCEPTO DE SOSTENIBILIDAD Y ECONOMÍA CIRCULAR

En este capítulo, hablaremos de la sostenibilidad, su concepto y definiciones, y también hablaremos sobre la economía circular, su concepto, definición y situación actual.

2.1 SOSTENIBILIDAD

La definición actual de sostenibilidad es la siguiente: “la satisfacción de las necesidades actuales sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer las suyas, garantizando el equilibrio entre crecimiento económico, cuidado del medio ambiente y bienestar social (conocido como Triple Vertiente de la Sostenibilidad).”

FIGURA 1: Triple vertiente de la sostenibilidad



Fuente: www.contenedoresceldran.com

- Vertiente económica: la sociedad en la que convivimos por norma general es una sociedad consumista por lo que tiende a hacer compras innecesarias, simplemente por el estatus social o por el bienestar personal. Esta vertiente enfatiza sobre la compra inteligente. Este hecho se refiere que además de promover el consumo colaborativo, la sociedad también debe cambiar su mentalidad y optimizar su compra de productos verdaderamente necesarios
- Vertiente medioambiental: en este aspecto de la sostenibilidad todo gira entorno al consumo colaborativo porque este busca satisfacer las necesidades de todas las personas reduciendo la utilidad de recursos naturales y de residuos generados.
- Vertiente Social: es un conjunto de las otras dos las otras dos vertientes, ya que con el consumo colaborativo lo que hacemos es crear un ahorro personal extra además de reducir el consumo de bienes y servicios.

Como objetivo final de estas vertientes es llegar a un desarrollo sostenible, término que apareció por primera vez en el informe Brutland de la ONU (1987).

Para poder seguir hablando de sostenibilidad es necesario mencionar ocho definiciones que son las que la componen:

- 1- **DESARROLLO SOSTENIBLE:** definido en el Informe Brundtland de la ONU como aquellos caminos de progreso social, económico y político que satisfacen las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer sus propias necesidades.
- 2- **ECODISEÑO:** Si el diseño según la RAE es la concepción original de un objeto u obra destinados a la producción en serie, el ecodiseño suma a esta definición la consideración de los impactos ambientales que se pueden producir en cada una de las fases de su ciclo de vida, con el de intentar reducirlos al mínimo, sin menoscabo de su calidad y aplicaciones.
- 3- **ECOINOVACIÓN:** La ecoinnovación es un proceso de cambio que pueden emprender aquellas empresas que, sin dejar de llevar a cabo su actividad, quieran utilizar los recursos de una manera más eficiente para ser más competitivas económicamente y más sostenibles ambientalmente.
- 4- **EFICIENCIA ENERGÉTICA:** consiste en la obtención de los mismos bienes y servicios energéticos, pero con mucha menos energía, con la misma o mayor calidad de vida, con menos contaminación, a un precio inferior al actual, alargando la vida de los recursos y con menos conflicto.
- 5- **ECOEFICACIA:** se puede entender como la relación entre el valor del producto o servicio producido por una empresa y la suma de los impactos ambientales a lo largo de su ciclo de vida.
- 6- **ENERGÍA RENOVABLE:** energía que se obtiene de fuentes naturales virtualmente inagotables, ya sea por la inmensa cantidad de energía que contienen, o porque son capaces de regenerarse por medios naturales.
- 7- **ENERGÍA ALTERNATIVAS:** energía alternativa, o más precisamente una fuente de energía alternativa es aquella que se puede suplir a las energías o fuentes energéticas actuales, ya sea por su menor efecto contaminante, o fundamentalmente por su posibilidad de renovación.
- 8- **ECOMOVILIDAD:** son aquellas prácticas que ayudan a reducir los efectos negativos (contaminación del aire, consumo excesivo de energía, efectos sobre la salud de la población o la saturación de las vías de circulación), ya sea por la responsabilidad de personas sensibilizadas con estos problemas (desplazarse a pie, en bicicleta o en transporte público en lugar de en coche, compartir coche a la hora de ir a trabajar, etc.), por el desarrollo de tecnologías que amplíen las opciones de movilidad, o por decisiones de las administraciones u otros agentes sociales para sensibilizar o promover dichas prácticas.

2.2 ECONOMÍA CIRCULAR

La Economía Circular es el modelo en que debemos basar nuestros esfuerzos económicos y humanos para conseguir una sociedad resiliente, capaz de sostener los recursos del planeta y al mismo tiempo generar riqueza. Se trata de crear un modelo de producción y consumo capaz de no desperdiciar ningún residuo durante el proceso. Para ello es importante contar con la participación de los actores principales del modelo económico actual, de acuerdo con Sofía Lana Frechi ¹.

En vez de coger recursos, transformarlos y desecharlos sin ningún uso, la Economía Circular propone comenzar desde el final y de esa manera generar el círculo.

FIGURA 2: Economía circular



Fuente: www.interempresas.net

¿Por qué debemos cambiar a economía circular?

Uno de los motivos para avanzar hacia una economía circular es el aumento de la demanda de materias primas y la escasez de recursos. Varias materias primas cruciales son finitas, y como la población mundial crece, la demanda también aumenta.

Otra de las razones es la dependencia de otros países: algunos países de la UE dependen de otros países para sus materias primas.

El impacto en el clima es otro de los factores. La extracción y el uso de materias primas tienen importantes consecuencias medioambientales, aumenta el consumo de energía y las emisiones de CO₂, mientras que un uso más inteligente de las materias primas puede reducir las emisiones contaminantes.

¹ Sofía Lana Frechi, cofundadora de la consultoría medioambiental Verde Agua de Valladolid.

¿Qué beneficios trae el cambio?

Medidas como la prevención de residuos, el diseño ecológico y la reutilización podrían ahorrar dinero a las empresas de la UE mientras se reduce el total anual de emisiones de gases de efecto invernadero. Actualmente, la producción de los materiales que usamos diariamente son responsables del 45% de las emisiones de CO₂.

Avanzar hacia una economía más circular podría generar beneficios como reducir la presión sobre el medioambiente, mejorar la seguridad de suministro de materias primas, estimular la competitividad, la innovación, el crecimiento económico (un 0,5% adicional del PIB) y el empleo (se crearían unos 700.000 trabajos solo en la UE de cara a 2030). También puede proporcionar a los consumidores productos más duraderos e innovadores que brinden ahorros monetarios y una mayor calidad de vida, por ejemplo, si los teléfonos móviles fuesen más fáciles de desmontar el coste de volverlo a fabricar podría reducirse a la mitad.

3. RELACIÓN ENTRE SOSTENIBILIDAD Y CONTABILIDAD. EFECTO DE LA SOSTENIBILIDAD EN LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN.

En este capítulo hablaremos sobre algunos de los conceptos más relevantes que relacionan la sostenibilidad con la Contabilidad y más en concreto con el Control de Gestión. Los mencionaremos y haremos una breve descripción de cada uno.

Hay que subrayar que existirá una amplia variedad de áreas o cometidos contables en los que la gestión medioambiental de las empresas puede incidir significativamente, el conjunto de las cuales permite delimitar la forma en la que los contables pueden involucrarse en dicha gestión (Llena Macarulla, 2008).

Entre otros aspectos, esta incidencia se recoge en los ámbitos de la contabilidad que se muestran en el cuadro 1

CUADRO 1. Funciones de la contabilidad en la consideración del medioambiente

Contabilidad Financiera	<ul style="list-style-type: none"> - Balance de situación: activos, contingencias, provisiones. - Cuenta de resultados: nuevos tipos de gastos (tratamiento de residuos, de limpieza o restauración de terrenos, etc.) - Informes anuales: información medioambiental. - Relaciones con bancos, compañías de seguros, clientes, proveedores.
Contabilidad de Gestión	<ul style="list-style-type: none"> - Planes y presupuestos incluyendo los costes medioambientales, inversiones y estimaciones de beneficios. - Estimación de inversiones para evaluar los costes y beneficios medioambientales. - Análisis coste beneficio de la mejora medioambiental. - Análisis de costes y programas de mejora de la eficiencia.
Sistemas contables	<ul style="list-style-type: none"> - Cambios en los sistemas de información para la gestión. - Cambios en los sistemas informativos financieros.
Previsiones y proyectos	<ul style="list-style-type: none"> - Estimación de inversiones. - Auditoría medioambiental para evaluación de propuestas sobre fusiones, adquisiciones, etc. de empresas. - Valoración medioambiental de propuestas en la planificación.
Auditoría interna	<ul style="list-style-type: none"> - Incorporación de la auditoría medioambiental en los programas de auditoría interna.

Fuente: Houdin (1993)

No obstante, para estructurar este apartado hemos utilizado como referencia el documento de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas: Control económico de la gestión ambiental (AECA, 2019).

3.1 CONTABILIDAD AMBIENTAL

Para poder hablar de contabilidad ambiental, primero tendremos que hablar de Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión, ya que este concepto abarca e incluye mismos principios que los anteriores.

El cometido de la Contabilidad Financiera es mostrar información a sus grupos de interés. Pero esta contabilidad tiene que seguir unas normas y leyes de la Contabilidad Financiera.

La Contabilidad de Gestión se encarga de proporcionar los datos para tomar las decisiones adecuadas. Este tipo de contabilidad muestra información monetaria y no monetaria. A diferencia de la Contabilidad Financiera, la Contabilidad de Gestión no tiene que seguir unas normas o directrices.

La contabilidad ambiental utiliza los mismos principios y elementos que la contabilidad, pero con fines específicos y asociados al desempeño ambiental de las organizaciones. El objetivo principal es la medida y valoración del consumo de recursos naturales y del impacto ambiental negativo. Esta rama de la contabilidad puede llegar a nutrir a la Contabilidad Financiera como a la de gestión y ayudar en la toma de decisiones. La Contabilidad de Gestión ambiental está diseñada para la inspección de datos físicos y monetarios, capaz de generar informes históricos y una estimación sobre los costes e impactos ambientales, que sirve para obtener información sobre un mejor uso de los recursos.

La definición de la contabilidad ambiental empresarial: es el segmento de la contabilidad cuyo objeto son los factores naturales de producción, la prevención de la contaminación, la descontaminación y la restauración del entorno natural y social de una empresa.

Esto nos lleva a la famosa triple cuenta de resultados, que abarca lo económico, ambiental y social de dicha empresa, para que con todo esto el objetivo sea lograr un desarrollo sostenible. Esto delimita el ámbito donde se desarrolla la información contable ambiental.

La Contabilidad Financiera ambiental se encarga de los temas económico-financieros relativos a las variables ambientales, como puede ser las inversiones, los pasivos, etc. Esto puede dar a conocer si el desarrollo de la empresa es equitativo, viable y sostenible dejando a un lado los efectos de las actividades desarrolladas por la empresa sobre la capacidad de soportarlas social y ambientalmente. También nos sirve de ayuda para poder ver los datos sobre la equidad y sostenibilidad, porque frecuentemente las empresas tienden a centrarse en los objetivos económico-financieros y a estos últimos no se les presta demasiada atención.

3.2 HERRAMIENTAS DE GESTIÓN AMBIENTAL

A medida que las políticas medioambientales iban cobrando fuerza en los países más industrializados el uso de este tipo de herramientas creció exponencialmente.

En el ámbito organizativo, las herramientas de gestión ambiental permiten identificar, analizar, valorar y gestionar eficazmente las variables ambientales. A partir de esto, dichas herramientas se clasifican en:

- Preventivas: Son las herramientas que se utilizan antes de que la actividad de su comienzo, como puede ser un análisis ambiental del ciclo de vida.
- Correctivas: Son las que se aplican una vez la actividad esté comenzada y sirven para adaptarse a las diferentes restricciones ambientales y a su vez mejorar la competitividad de la empresa. Un buen ejemplo puede ser la auditoría medioambiental.
- Auxiliares: Son las que hacen aumentar la eficacia a los dos tipos de herramientas anteriores.

3.3 ANÁLISIS AMBIENTAL DEL CICLO DE VIDA

El ciclo de vida de un producto se usa para diferenciar las etapas por las que pasa el producto desde que se diseña hasta que es retirado del mercado, es decir que este tipo de análisis se encarga de estudiar las causas y efectos ambientales del producto a lo largo de su vida.

Por tanto, la función principal de este análisis es modelar el producto y su diseño de tal forma que se pueda mejorar en el aspecto ambiental como se puedan ahorrar costes y formar nuevos ingresos, además de facilitar la toma de decisiones acerca de dicho producto.

Es muy útil la información contable para la gestión, la planificación y presupuestación de los productos de la empresa porque informa de todo lo que se necesita (materiales, recursos, etc.) en cada etapa para llevarla a cabo. Con esta información sabremos donde nuestra entidad debe mejorar tanto para el medioambiente como contablemente.

3.4 EVALUACIÓN DE RIESGOS AMBIENTALES

Con la evaluación de riesgos se compara y analiza los riesgos previamente identificados y con esto lo que se intenta es llevarlos a unos niveles de riesgo aceptables, ya que reducirlos a cero no es viable económicamente.

Existen 3 grandes grupos de evaluación de riesgos:

- 1) Externo a las instalaciones. Este riesgo es el que causa la empresa al ecosistema que la rodea, es decir la contaminación que puede llegar a producir en un terreno que luego tiene que rehabilitar, la reducción de la biodiversidad o diferentes daños a recursos naturales. También abarca el riesgo que tiene la empresa en ocasionar daños a la salud de las personas. Este riesgo tiene una obligación de pago, ya sea una multa, una cuota pero que la entidad tiene la obligación de abonar periódica o excepcionalmente. A parte de que la solución de todos estos problemas que acabamos de exponer son soluciones casi totalmente económicas, por esto las empresas crean provisiones para cuando llegue el momento estar preparadas.
- 2) Riesgos laborales relacionados con el medioambiente. Estos son los que sufren los trabajadores de dichas entidades, y se clasifican en químicos, físicos y biológicos, la peligrosidad varía según el grado de exposición combinada con el tiempo de exposición.
- 3) Accidentes y anomalías. En este caso lo que se estudia es la fiabilidad y seguridad de la planta como a su vez de los equipos para garantizar la seguridad de los trabajadores. Aquí diferenciamos dos tipos de accidentes que son los accidentes mayores que son acciones totalmente predecibles y normales y los

accidentes graves que son los que no podemos predecir y los que dan a desastres como por ejemplo el accidente de Chernóbil.

3.5 ACTIVOS AMBIENTALES

Estos activos según la definición contable son las inversiones ambientales de las cuales la empresa en un futuro espera sacarles rentabilidad económica. Según la clasificación de variables ambientales empresariales, estas inversiones se clasifican en:

- Inversiones en factores de producción, controlados por la empresa y son de consumo gradual. Por ejemplo, la compra de combustible natural en cualquier tipo de empresa.
- Inversiones de conservación y ahorro de consumo de recursos ambientales controlados por la empresa, aquí incluimos todo lo que pueda ayudar a mejorar consumos y promuevan la descarbonización.
- Inversiones de conservación y ahorro de los recursos naturales ajenos a la empresa. Como pueden ser las inversiones en prevención de contaminación, descontaminación o desmantelamiento de la actividad comercial y que en el mejor de los casos se elimine toda la sustancia contaminante.

3.6 PASIVOS AMBIENTALES

Las provisiones ambientales son diferentes a las legales, contractuales o implícitas, ya que no son por hechos ocurridos en el pasado, no se sabe la fecha exacta de su vencimiento ni la cuantía necesaria para satisfacer la obligación pertinente, aun contando con todo esto se puede hacer una estimación fiable. Las provisiones pueden ser generadas por:

- Estimaciones derivadas de actividades destinadas a prevenir y reparar daños sobre el medioambiente, cuya reacción se realiza con cargo a gastos de explotación. No afecta a la valoración de ningún activo y tampoco da lugar a correcciones de valor o por deterioro ni amortización.
- Riesgos económico-financieros derivados de avales, cláusulas y otras alternativas contractuales, de origen ambiental litigios en curso, indemnizaciones y similares por incumplimiento de la regulación ambiental o como reserva técnica ante un posible daño ambiental.

Siguiendo los criterios anteriormente descritos podemos diferenciar 3 tipos de provisiones:

- Desmantelamiento: Consiste en derribar o desmontar todas las construcciones hechas y dejar todo como al principio.
- Retiro: Se trata de quitar las instalaciones para asegurar en todo momento la seguridad y protección ambiental de las áreas de influencia.
- Rehabilitación: existen tres tipos de rehabilitación según el que se rehabilite:
 - Rehabilitación urbanística: es sobre viviendas, barrios y centros históricos, consiste en mejorar sus condiciones y su recuperación integral.
 - La rehabilitación vial que consiste en la reconstrucción de vías y carreteras.
 - La rehabilitación y restauración ecológica, es la recuperación de un ecosistema con respecto a su salud, integridad y sostenibilidad. La restauración ecológica es el proceso de ayuda al restablecimiento de un ecosistema dañado.

Los cálculos de estas provisiones se hacen acorde con lo que dice la normativa contable y que es obligatorio su cumplimiento.

3.7 COSTES AMBIENTALES

El coste se define como el consumo valorado monetariamente de los bienes y servicios para la producción. Por esto mismo el coste ambiental se define como el consumo necesario y debidamente valorado, de factores de producción relacionados con los recursos naturales necesarios para la producción, y el conjunto de bienes y servicios ambientales que se orientan a las necesidades vitales y de calidad de vida del ser humano.

Los costes ambientales están incluidos en otros tipos de costes necesarios para la producción como son:

- Los costes de transformación, los recursos ambientales que se usan para la fabricación de los productos, siempre y cuando estos productos no se hayan vendido.
- Los costes del periodo, cuando los recursos ambientales se sacrifican en los procesos de comercialización y administración.
- El coste de ventas, son generados a la hora de vender o consumir el producto final de la empresa, está correlacionado con los ingresos de venta.

Por todo esto comentado anteriormente es necesario tener una planificación y una presupuestación de productos y actividades, para poder acoplarlo al ciclo de vida del producto para así reducir o incluso eliminar los contaminantes que se pueden generar al consumir o producir dichos productos.

3.8 INGRESOS AMBIENTALES

El ingreso ambiental puede definirse como una magnitud que hace referencia a los flujos de resultados positivos de la actividad empresarial con repercusión en el entorno vital de la empresa, siempre y cuando dichos flujos se internalicen, pues de no internalizarlos, la contabilidad de la entidad no los reflejará y tendrán la calificación.

Si no contamos los ingresos por subvenciones venta de unidades de carbono, etc. La identificación de un ingreso ambiental es complicada por esta misma razón se mira más por ahorrar costes ambientales, mejoras ... que a los ingresos ambientales en sí.

Existe un tratamiento alternativo para los ingresos ambientales:

- Los ingresos ambientales que coinciden con el concepto de ingreso financiero que además tiene el mismo tratamiento contable.
- Los ingresos ambientales que no se pueden valorar y por consiguiente no pueden figurar en los flujos de resultado. Se valorarán mediante indicadores no monetarios generalmente vinculados a objetivos relacionados con la gestión de calidad de los productos o actividades.

3.9 INVERSIONES FINANCIERAS Y DESARROLLO SOSTENIBLE

Actualmente los inversores ya no tienen única y exclusivamente el objetivo de sacar rentabilidad a sus activos sin importarles cómo trabaja o como obtiene los beneficios la entidad en la que va a invertir su dinero, sino que ahora cada vez más inversores realizan inversiones socialmente responsables, ética o solidaria. Este tipo de

inversiones también tienen variables ambientales, ya que premian la descarbonización y bonos verdes, pero también condenan las industrias que por su tipo de actividad sean muy contaminantes. Pero también debemos tener claro que es una inversión financiera y el objetivo aparte de apoyar causas sociales y ambientales es el de obtener rentabilidad económica.

La información no financiera y sobre la diversidad es analizada por el inversor para identificar los riesgos para mejorar la sostenibilidad. Ya hay agencias de rating sobre todo las más especializadas en estos tipos de activos financieros (MSCI, Vigeo...) que frecuentemente toman en su análisis variables como derechos humanos, laborales, relaciones con proveedores, con los clientes, sociedad, medioambiente y gobierno corporativo. Por otra parte, también existen dos índices bursátiles que son referencia para la inversión socialmente responsable:

- Dow Jones Sustainability Indexes (DJSI), este índice excluye a toda empresa que tenga que ver con el alcohol, tabaco, juego y armamento.
- Financial Times Stock Exchange FTSE4Good, este índice después de excluir a todas las empresas que crea pertinente, elige aquellas en las que se estén realizando mejores prácticas de derechos humanos y estén relacionadas con la sostenibilidad ambiental.

3.10 INDICADORES DE DESARROLLO SOSTENIBLE: Indicadores tipo huella

Los indicadores tipo huella tienen por objeto mostrar el comportamiento ambiental de un producto, actividad, sujeto económico, etc., a partir del análisis ambiental de su ciclo de vida. El alcance de este análisis y la categoría de los aspectos e impactos a medir permiten diferenciar entre indicadores de la huella ambiental, ecológica, de carbono o hídrica.

Desde un punto de vista económico, este tipo de indicadores presentan numerosas limitaciones, siendo las más destacadas la falta de acuerdo en cuanto a metodología para su elaboración y cálculo. Aunque esto no impide que muchas de las empresas de la UE muestren estos indicadores.

- Huella ambiental: En este caso podemos hacer dos distinciones, la huella ambiental de un producto que es un indicador del comportamiento ambiental de un bien o servicio a lo largo de su ciclo de vida cuyo objetivo es el de reducir el consumo de recursos e impacto ambiental del producto en cuestión a lo largo de su cadena de valor, desde su diseño hasta la finalización de su uso o consumo. La huella ambiental de una organización que también es un indicador multicriterio de comportamiento ambiental, en este caso toma en consideración el ciclo de vida completo de sus productos y actividades con el objetivo de reducir el consumo de recursos y el impacto ambiental que producen dichos productos y las actividades de la empresa. Estos indicadores proporcionan una información que permite comparar el consumo de recursos e impactos ambientales de los productos, actividades, instalaciones y sujetos económicos; la comparación de la evolución temporal del consumo de recursos y el impacto ambiental de un mismo producto, actividad o entidad; la gestión de la cadena de suministro con un menor coste ambiental; el diseño de estrategias, políticas y actuaciones que reduzcan la huella ambiental, como puede ser su planificación y presupuestación al identificar los mayores consumos de recursos y los impactos ambientales más significativos.

- Huella ecológica: Global Footprint Network la definen como la cantidad de aire, tierra y agua, ecológicamente productivos, necesarios para producir los recursos consumidos por una población, entidad o grupo y asimilar los residuos generados. En su medición se tiene en cuenta la población que habita en un espacio, en un periodo determinado, al tiempo que se estiman las superficies productivas destinadas a cultivos, fibras, etc., para obtener carne, leche, cuero, lana entre otros. Se consideran 5 tipos de consumo: alimentación, hogar, transporte, bienes de consumo y servicios. La huella ecológica se obtiene de entrelazar todos estos elementos.

La huella ecológica se expresa en hectáreas globales, es decir en hectáreas con una productividad igual a la media mundial, que representan la superficie necesaria del planeta para asimilar el impacto de las actividades de un modo determinado de vida. El problema viene cuando se consumen más recursos de los que se generan y se producen más residuos de los que el entorno puede absorber. La práctica que más castiga a la huella ecológica es la quema de combustibles fósiles.

La reducción de la huella ecológica es muy importante para las empresas si hablamos de sostenibilidad, por lo que es necesario identificar los principales problemas y retos que enfrenta la empresa, sobre la base de diagnósticos y objetivos responsables, asociados a cambios en el modo de producción, lo que implica el establecimiento de nuevas relaciones sociales de producción y un uso sostenible de los recursos naturales.

- Huella Social: La huella social de un producto, actividad, instalación o sujeto económico se define como un indicador que muestra el impacto, reconocible y medible, que dicho producto, actividad, instalación o sujeto provoca e la sociedad, en particular en la aplicación de los derechos humanos, los objetivos y metas de desarrollo sostenible y los acuerdos internacionales relativos a las practicas, la seguridad y la salud laboral. Este indicador es más complejo que los comentados anteriormente y para poder aplicarlo con exactitud es necesario complementarlo con otras herramientas que proporcionen otra información.
- Huella de carbono: mide el impacto provocado por las emisiones de gases de efecto invernadero de un producto, actividad, entidad, etc., en unidades de CO₂, es decir equivalentes al calentamiento global que provoca la emisión de una tonelada de CO₂.

El cálculo de la huella de carbono se puede llevar a cabo de diferentes maneras, con la diferencia en el tipo de emisiones que se incluyen en el cálculo. Pero por norma general la huella de carbono de una entidad la calculan diferenciando tres tipos de alcance:

- Alcance 1: Las emisiones de gases efecto invernadero desde fuentes propiedad o controladas por la entidad.
- Alcance 2: Las emisiones de gases efecto invernadero de la entidad ocasionadas por el consumo energético.
- Alcance 3: El resto de las emisiones indirectas de gases efecto invernadero de la entidad debido al desarrollo de su actividad.
- Huella hídrica: es el volumen de agua dulce utilizada para fabricar un producto, desarrollar una actividad, o por una entidad durante un periodo de tiempo. Este indicador consta de tres dimensiones:
 - Huella hídrica azul: es la cantidad de agua superficial y subterránea disponible a lo largo de la cadena de suministro del producto, actividad, etc.
 - Huella hídrica verde: cantidad de agua de lluvia evaporada o consumida por el producto, actividad, etc., antes de su incorporación a las corrientes de agua.

- Huella hídrica gris: volumen de agua necesaria para diluir un vertido hasta las concentraciones naturales existentes o los valores de calidad del agua previamente establecidos.

3.11 CUADRO DE MANDO PARA LA GESTIÓN AMBIENTAL

El cuadro de mando es un instrumento muy importante para realizar una gestión integrada. Es tan importante porque lo que muestra es información del progreso en sostenibilidad o incluso hacia la sostenibilidad de desarrollo en forma efectiva, utilizando limitados indicadores que sean importantes y tomen los datos desde el origen. Todo esto se hace para conseguir información útil.

Conectar la sostenibilidad con el modelo de negocio se está volviendo más importante. Una forma de hacerlo podría ser incorporar métricas de sostenibilidad en los diferentes cuadros de mando e indicadores de gestión que se utilicen en la compañía para la toma de decisiones. (Morales García, 2017)

Comprobar periódicamente el flujo de materiales de la compañía es una buena herramienta para poder detectar futuras mejoras en la prevención de residuos y en la producción limpia, especialmente cuando aumenten los costes ambientales y disposición de residuos y la necesidad de ser más eficientes con respecto al material en mercados muy competitivos. De la misma manera calcular los costes ambientales para repartirlos entre los centros de costes, procesos o productos cada vez se hace más habitual para poder obtener un cálculo correcto de la rentabilidad.

3.12 PUBLICACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE MEDIOAMBIENTAL Y SOBRE SOSTENIBILIDAD

Influencia de los grupos de interés

La empresa requiere siempre la aprobación y respaldo de todos los que se encuentran relacionados con su actividad o todas aquellas personas que les afecte sus decisiones. Actualmente ya se sabe que no solo son los accionistas y socios los que tienen interés en obtener información, ya que esta tendencia es de cuando una empresa solo perseguía beneficios lo cual no es así. Hay diversos enfoques en relación con los grupos de interés y la información:

- Descriptivo: la empresa conoce a ciencia cierta sus diferentes grupos de interés tanto internos como externos, definiendo un mapa de stakeholders y coaliciones entre ellos que le permite establecer prioridades u políticas de atención,
- Estratégico-instrumental: a partir del cual se generan estrategias que satisfagan sus demandas o intereses, dado que pueden poner en riesgo a la organización.
- Normativo: los intereses de los stakeholders son legítimos y frente a ellos la empresa tiene una responsabilidad.
- Estratégico-instrumental: a partir del cual se generan estrategias que satisfagan sus demandas o intereses, dado que pueden poner en riesgo a la organización.
- Normativo: los intereses de los stakeholders son legítimos y frente a ellos la empresa tiene una responsabilidad.

Utilidad

La información de sostenibilidad muestra que la empresa quiere entablar un diálogo con sus grupos de interés porque se esfuerzan por ser transparentes en su comportamiento y toma de decisiones para generar confianza. La información contable y ambiental que

difunden las sociedades cotizadas circula en el mercado internacional y genera valor porque exhiben un comportamiento ético y transparente, que forma parte de las actividades de comunicación.

Dado que la opinión pública juega un papel muy importante en la reputación y supervivencia de una empresa, este tipo de información ha aumentado la necesidad de transparencia empresarial. Es necesaria la transparencia, una mayor conciencia social y medioambiental y un entorno de trabajo flexible. En algunos casos, debido a sus diferentes opiniones sobre ella, se vieron atrapados en tragedias irreparables, no siempre opiniones o noticias verdaderas. Si se dispone de información sobre sostenibilidad, estas situaciones pueden evitarse.

Informes integrados

El objetivo principal de un informe integrado es explicar a las partes interesadas cómo la organización crea valor a lo largo del tiempo. También tiene como objetivo proporcionar información sobre los recursos y las relaciones utilizadas y afectadas por la organización. También explica cómo se comporta la organización en el entorno externo y cuándo tiene capital. El capital es una lista de valores que aumentan, disminuyen y se transforman con las actividades comerciales de la organización.

El informe integrado muestra claramente cómo la organización demuestra su gestión y cómo crea y mantiene valor. El informe integrado debe mostrar la situación general de la combinación, las interrelaciones y las dependencias entre los factores que afectan la capacidad de la organización para crear valor a largo plazo.

El informe integrado contiene suficiente información contextual para comprender la estrategia de la organización, el gobierno corporativo, el desempeño y las perspectivas futuras sin abrumar a los usuarios de la información con demasiada información narrativa e irrelevante. Debe seguir una estructura lógica, expresar conceptos claramente en unas pocas oraciones y apoyar un lenguaje simple. La información que se muestra en el informe integral es verificada por un auditor independiente para asegurar que la calidad del informe contenga información veraz, y también se buscará reducir la generación de información falsa. La información proporcionada en estos informes debe presentarse a largo plazo y podemos compararla con información de otras organizaciones.

3.13 ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA

El Estado de Información no Financiera es el informe de gestión de la empresa o grupo de empresas. El propósito de este informe es incrementar la divulgación de información no financiera de las grandes empresas con el fin de identificar y controlar los riesgos que puedan ocasionar. Debe incluir información sobre los procedimientos de diligencia debida aplicados por la empresa y, cuando sea pertinente y proporcionado, en relación con sus cadenas de suministro y subcontratación, con el fin de detectar, prevenir y atenuar efectos adversos existentes y potenciales. A estos efectos, se entiende por procedimientos de diligencia debida las actuaciones realizadas para identificar y evaluar los riesgos, así como para su verificación y control, incluyendo la adopción de medidas.

En materia medioambiental, el Estado debe incluir información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa sobre el medio ambiente, así como información detallada sobre salud y seguridad, uso de energías renovables y no renovables, emisión gases de efecto invernadero, consumo de agua y contaminación atmosférica.

En materia social y de personal, la información proporcionada por el Estado puede involucrar medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de los convenios básicos de la OIT (Organización Internacional del Trabajo), las condiciones laborales, el diálogo social y el respeto al derecho por parte de los trabajadores a ser informados y consultados.

En materia de derechos humanos, el Estado de Información no Financiera pueden incluir información sobre la prevención de violaciones de derechos humanos y, según corresponda, información sobre medidas para mitigar, gestionar y reparar posibles abusos.

Con respecto a la lucha contra la corrupción y el soborno, el Estado pueden incluir información sobre los instrumentos existentes para combatir la corrupción y el soborno.

Para que una sociedad esté obligadas a realizar el Estado de Información no Financiera deben tener las siguientes características:

- Sociedades consideradas de interés público.
- Sociedades en las que el número medio de trabajadores empleados del ejercicio anterior sea superior a 500 trabajadores empleados y cumplan dos de los siguientes requisitos a la fecha de cierre del ejercicio durante dos ejercicios consecutivos:
 - Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000€
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea superior a 40.000.000€
 - Que el número medio de trabajadores empleados en ese ejercicio sea superior a doscientos cincuenta.

La obligación de realizar el Estado de Información no Financiera consolidado para grupos de empresas o colectivos de sociedades se endurece de tal forma que lo deberán elaborar:

- Sociedades consideradas de interés público.
- Sociedades en las que el número medio de trabajadores empleados del ejercicio anterior sea superior a 250 trabajadores empleados y cumplan uno v de los siguientes requisitos a la fecha de cierre del ejercicio durante dos ejercicios consecutivos:
 - Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000€.
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea superior a 40.000.000€.

4. ANÁLISIS Y COMPARACIÓN DE LA MEMORIA O INFORME DE SOSTENIBILIDAD DE 4 EMPRESAS ESPAÑOLAS.

En este capítulo pondremos en común las ideas principales que muestran las empresas Alimerka, Lidl, Aldi y Masymas. Pero antes de todo describiremos en que consiste una memoria o informe sostenible y quien es la encargada en dar unas directrices para la elaboración de estos informes.

Memoria o Informe de Sostenibilidad

La memoria o informe de sostenibilidad son las principales herramientas para que las organizaciones o empresas comuniquen voluntariamente sus efectos positivos o negativos en el desempeño e impacto de los asuntos ambientales, sociales y de gobierno corporativo. La información contenida debe ser relevante para los grupos de interés.

Los informes de sostenibilidad no solo tratan de recopilar datos, sino también de convertir los resúmenes en tangibles y concretos. Su realización ayuda a configurar la estrategia de la organización para que les resulte más fácil establecer metas, medir su desempeño y, en última instancia, gestionar la transición a un modelo sostenible.

Es importante realizar este tipo de informes, porque así la empresa crea vínculos de confianza con sus grupos de interés, ya que estos informes muestran otro tipo de información que cualquier otro informe financiero no mostraría.

Para elaborar dichos informes existen unos estándares que son proporcionados a través de la organización no gubernamental GRI (Global Reporting Initiative). El estándar GRI representa la mejor práctica para informar públicamente sobre el impacto económico, ambiental y social de una organización a escala global. La elaboración de informes de acuerdo con los estándares GRI puede proporcionar una visión general y equilibrada de los problemas sustantivos de la organización, los impactos realizados y los métodos de gestión. Las organizaciones también pueden utilizar todo o parte de dichos estándares GRI para presentar información específica.

Como ya hemos comentado en el apartado anterior, a continuación, mostramos sobre indicadores que nosotros pensamos que deberían formar parte de un cuadro de mando en la Contabilidad de Gestión, porque controlando estos indicadores, su evolución, su cumplimiento se puede comprobar si se cumplen las expectativas y por consiguiente el objetivo de desarrollo sostenible.

ALIMERKA			
	CONSUMOS	MEDIDAS	GRI
Consumo Eléctrico	90.803.474 kWh	<ul style="list-style-type: none"> - Instalación de 7.500 paneles fotovoltaicos. - Cambio de luces halógenas y fluorescentes por luces led. - Instalación de frigoríficos con puertas. 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
Consumo de Gasóleo	3.279.896 kWh	<ul style="list-style-type: none"> - Renovación de la flota de camiones propulsados por gasóleo A, por camiones propulsados por GNL y aumento el consumo de dicho gas a 23.693.861 kWh 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
Consumo de Agua	262.05 M ³	<ul style="list-style-type: none"> - No expone ninguna medida de ahorro de agua 	303-5 Consumo de agua
Huella de Carbono	Alcance 1: 15.182 tn CO ₂	<ul style="list-style-type: none"> - 26 furgonetas eléctricas para el reparto a domicilio. - Cambio a neumáticos que mejoren el consumo del vehículo que conlleva a una reducción de emisión de CO₂. - Cursos de conducción eficiente impartidos a todos los conductores de la plantilla. - Calderas GNL- reduce entre un 25-40% las emisiones de CO₂. 	305-1 Emisión directa GEI (Alcance 1)
	Alcance 2: 35.034 tn CO ₂		305-2 emisión indirecta GEI (Alcance2)
	Alcance 3: 48.929 tn CO ₂		305-3 Emisión indirecta GEI (Alcance3)
	TOTAL: 99.145 tn CO ₂		305-5. Reducción de las emisiones de GEI.
Residuos	15.156.159,50 kg	<ul style="list-style-type: none"> - Sustitución de cartelería de papel por cartelería digital. - Ayuda de reciclaje a sus clientes. - "Alimentos sin desperdicio" 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p> <p>306-2. Residuos por tipo y método de eliminación.</p>
Acción Social	Se destinaron 433.685€	<ul style="list-style-type: none"> - "Dona tu vale" - Premios Luis Noé Fernández - Alianza contra el hambre y la malnutrición en España - Humanización en oncología - Campaña de Navidad 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p>

LIDL			
	CONSUMOS	MEDIDAS	GRI
Consumo Eléctrico	342.223,56 MWh	<ul style="list-style-type: none"> - Cambio de iluminación antigua por una de LED. - Producción de electricidad con paneles solares. - Los equipos de climatización que usan tienen sondas de CO₂ para optimizar su funcionamiento. 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
Consumo de combustibles fósiles	Consumo Gasoil: 22.464 MWh	<ul style="list-style-type: none"> - 80 vehículos propulsados a gas natural. - Aumentó con respecto al año 2018 por la apertura de nuevas tiendas 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
	Consumo Gas Natural: 2.071,7 MWh		
Consumo de Agua	842.976 m ³	<ul style="list-style-type: none"> - Aumentó con respecto al año 2018 por la apertura de nuevas tiendas - Grifos con temporizador. 	303-5 Consumo de agua
Huella de Carbono	Total: 169.090 tCO ₂	<ul style="list-style-type: none"> - Aumentó con respecto al año 2018 por la apertura de nuevas tiendas. - 80 vehículos propulsados a gas natural. - 100% de la energía eléctrica consumida proviene de fuentes renovables. 	<p>305-1 Emisión directa GEI (Alcance 1)</p> <p>305-2 emisión indirecta GEI (Alcance2)</p> <p>305-3 Emisión indirecta GEI (Alcance3)</p> <p>305-5. Reducción de las emisiones de GEI.</p>
	Alcance 1: 15.351 tn CO ₂ (9,04%)		
	Alcance 2: 0 tn CO ₂ (0%)		
	Alcance 3: 153.739 tn CO ₂ (90.92%)		
Residuos	91.027 toneladas	<ul style="list-style-type: none"> - Reducción de Plásticos - Aumentó con respecto al año 2018 por la apertura de nuevas tiendas. - Proceso de producir-usar-reciclar. 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p> <p>306-2. Residuos por tipo y método de eliminación.</p>
Acción Social	<ul style="list-style-type: none"> - 50.000€ para la ONG. - 80.000€ de mercancía para los bancos de alimentos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Desperdicio alimentario y banco de alimentos. - Save The Children, apoyo a través de la música. 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p>

MASYMAS			
	CONSUMOS	MEDIDAS	GRI
Consumo Eléctrico	18.757.964 kWh	<ul style="list-style-type: none"> - Implantación de luminarias LED y refrigeración eficiente. - Iluminación circadiana. - Placas fotovoltaicas. 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
Consumo de combustible	Gasoil: 195.949,43 Litros	<ul style="list-style-type: none"> - Renovación de camiones por otros propulsados a GNL. 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
	GNL: 19.694,23 Kg		
Consumo de Agua	43.072,74 m ³	<ul style="list-style-type: none"> - No expone ninguna medida de ahorro de agua 	303-5 Consumo de agua
Huella de Carbono	Se han evitado 595.155 Kg de CO ₂ con las medidas adoptadas	<ul style="list-style-type: none"> - Fugas de gases refrigerantes en equipos - Caldera de condensación de las instalaciones centrales. 	<p>305-1 Emisión directa GEI (Alcance 1)</p> <p>305- 2 emisión indirecta GEI (Alcance2)</p> <p>305-3 Emisión indirecta GEI (Alcance3)</p> <p>305-5. Reducción de las emisiones de GEI.</p>
Residuos	1.561.839 kg de residuos no peligrosos.	<ul style="list-style-type: none"> - To Goog To Go - Incorporación de nuevas retractiladoras, para reducir los plásticos 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p> <p>306-2. Residuos por tipo y método de eliminación.</p>
	19.158 kg de residuos peligrosos.		
	TOTAL: 1.580.997 kg		
Acción Social	<ul style="list-style-type: none"> - 6000€ salva una colmena. - 3000€ para cocina económica. - 1693€ para cruz roja. 	<ul style="list-style-type: none"> - Operación kilo del banco de alimentos. - Colaboración con AECC. - Donación cocina económica. - Salva una colmena. 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p>

ALDI			
	CONSUMOS	MEDIDAS	GRI
Consumo Eléctrico	87.274 MWh	<ul style="list-style-type: none"> - Instalación de placas fotovoltaicas en los tejados. - Instalación de iluminación LED. 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
Consumo de carburantes	Diesel: 347.894 MWh	<ul style="list-style-type: none"> - Uso de ruedas de baja resistencia a la rodadura. - Elección de rutas óptimas para el transporte. - Uso de camiones propulsados por GLP. 	<p>302-1. Consumo energético dentro de la organización.</p> <p>302-2. Consumo energético fuera de la organización.</p> <p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p>
	Gas Natural: 398.953 MWh		
	GLP: 389 MWh		
Consumo de Agua	136.858 m ³	<ul style="list-style-type: none"> - Política Nacional de protección de agua. 	303-5 Consumo de agua
Huella de Carbono	Alcance 1: 11.295 Tn CO ₂	<ul style="list-style-type: none"> - Instalación de iluminación led - Cambio de refrigeradores por otros que usan CO₂ como refrigerante natural. - Sistema de control digital de fugas. - Sistema de gestión integral de datos energéticos. 	<p>305-1 Emisión directa GEI (Alcance 1)</p> <p>305-2 emisión indirecta GEI (Alcance2)</p> <p>305-3 Emisión indirecta GEI (Alcance3)</p> <p>305-5. Reducción de las emisiones de GEI.</p>
	Alcance 2: 24.146 Tn CO ₂		
	Total: 35.441 Tn CO ₂		
Residuos	<p>262.608 Tn métricas (2019)</p> <p>248.467 Tn métricas (2018)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Han aumentado los residuos con respecto al año 2018. (Son datos de Alemania, los de España no los proporciona) 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p> <p>306-2. Residuos por tipo y método de eliminación.</p>
Acción Social	12.000€ (en el evento de Challenge Interempresas)	<ul style="list-style-type: none"> - Lucha contra la desnutrición infantil. 	<p>103-2. El enfoque de gestión y sus componentes.</p> <p>103-3. Evaluación del enfoque de gestión.</p>

Antes de explicar los resultados obtenidos a lo largo de este análisis, compararemos por tamaño las empresas que hemos estudiado, las comparamos en función de los trabajadores, volumen de facturación y volumen de activos. Hacemos esta comparativa porque algunas de nuestras conclusiones se basarán en estos aspectos.

CUADRO 2. Comparativa de los supermercados (Datos 2019)

	Alimerka	Aldi	Lidl ²	Masymas ³
Facturación	650.936.000€	1.029.109.422€	4.045.726.000€	222.109.000€
Activos	329.766€	906.668.735€	2.642.081.000€	64.829.000€
Nº de empleados	7.009 empleados	3.873 empleados	11.076 empleados	1.503 empleados

Fuente: SABI

Como habíamos comentado con anterioridad hemos escogido 4 supermercados cotidianos, 2 de ellos asturianos y otros 2 de talla internacional. Como buscábamos la relación entre la Contabilidad de Gestión y la sostenibilidad y donde la encontramos es en las memorias o informes de sostenibilidad procedimos a analizar la de cada entidad para intentar compararlas entre ellas, a continuación, comentaremos varios aspectos que nos han llamado la atención.

Para poder realizar este análisis hemos recurrido a información publicada en las páginas web o asociadas de las mismas empresas a analizar cómo pueden ser las memorias o informe de sostenibilidad, ya que nos ha sido imposible acceder a información más concreta e interna porque no hemos podido entrar en las empresas, este sería otro trabajo que habría que realizar en un futuro porque con la información proporcionada por las mismas empresas para poder analizarla cabe la posibilidad de que las conclusiones sean diferentes a las obtenidas en este mismo trabajo.

En primer lugar, debemos señalar que, aunque todas las memorias o informes de sostenibilidad se llevan a cabo siguiendo los estándares del GRI (Global Reporting Initiative) algunos aspectos muy importantes como puede ser la claridad, ya que dicha organización le da gran importancia, no se respeta en ninguna empresa de las citadas anteriormente porque el GRI marca un tope de unas 50 páginas por informe o memoria y ninguna de estas empresas lo cumple, lo que hace que uno de los fines de estos documentos como es la comunicación con sus grupos de interés y la transparencia en los procesos se vea amenazada ya que la extensión de las memorias analizadas no lo cumplen. El por qué no cumplen el principio de claridad y tienen esa gran extensión puede ser debido a que en nuestra opinión este tipo de documentos son emitidos por parte de las empresas no solo con el fin de comunicación, sino también hay otros objetivos como puede ser el marketing (Green Washing). Para poder llegar a esta

² SABI solo nos muestras datos de cuentas no consolidadas.

³ SABI solo nos muestras datos de cuentas no consolidadas.

conclusión nos basamos en que las primeras 20 o 30 hojas de cada documento, dependiendo de la entidad, están dedicadas a apartados que desde nuestro punto de vista poco tienen que ver con la sostenibilidad, como bien pueden ser una carta del presidente de la organización, descripción detallada de productos con fines únicamente comerciales o incluso un apartado dedicado a un viaje por el tiempo sobre la historia de dicha empresa. A esto le sumamos un abuso de imágenes y gráficos a gran tamaño. Concluyendo que la extensión de dicho informe o memoria se alarga más de lo recomendado, como puede ser el claro ejemplo de Grupo Alimerka, SA que consiste en 189 páginas en total.

Como he mencionado en el párrafo anterior en algunas ocasiones parece que las empresas dejan a un lado el contexto de sostenibilidad que tiene que seguir el informe o memoria y dedican espacio a apartados mencionados anteriormente como pueden ser una carta del presidente, otro apartado de historia o incluso una publicidad de sus productos, pues cuando hacen esto están incumpliendo otro principio del GRI para la elaboración de estos documentos como es el de "Contexto de sostenibilidad". Es que todas las empresas dedican espacio para, pero por lo que hemos analizado se puede quedar escasa la información proporcionada y puede llegar a ser insuficiente para un inversor externo al que le preocupan las acciones relacionadas con el medioambiente o en el ámbito social.

Con la implicación social de las empresas percibimos un buen resultado porque hemos podido observar que cada una de ellas dedican un porcentaje de sus beneficios ya sea mayor o menor en estos aspectos. Entre estas empresas hemos podido ver un proyecto en común en casi todas las entidades que es la de no generar desperdicios y la donación de los alimentos que ya no se puedan comercializar y que son donados a los más necesitados o las cocinas económicas de las localidades en las que se encuentra el local comercial. Estas acciones hacen que las empresas puedan realizar su aportación en la mejora de la calidad de vida de las personas que no tienen los medios para poder mejorarla por ellos mismos.

Donde encontramos el mayor problema de estos informes o memorias de sostenibilidad es a la hora de poner en común la información proporcionada por estos documentos, ya que nos resulta difícil saber cuál puede ser la que más contribuye al medio ambiente o también nos es difícil saber cuál es la menos sostenible porque los datos a priori no son comparables entre sí. Bajo nuestro punto de vista para comparar estas empresas hay que tener en cuenta alguna variable que no incluye como puede ser el tamaño de la empresa, los datos son expuestos numéricamente sin ninguna otra aclaración, entonces para un usuario externo es complicado poder comparar los datos de Más y Más con los del Lidl. Por ejemplo, la diferencia en consumos entre uno y otro puede ser elevada pero también el tamaño distorsiona mucho la comparación. Con esto queremos llegar a que otro principio del GRI es el de la comparabilidad que resulta difícil llevar a cabo. Sí que se puede comparar los informes de una misma compañía a lo largo del tiempo, pero de distintas compañías, aunque sean del mismo sector o desempeñen actividades similares por el momento es complicado sacar conclusiones certeras. Lo que podríamos llegar a comparar con una gran certeza son los indicadores de desempeño de una misma compañía a lo largo del tiempo, incluso muchas memorias (de las analizadas casi todas) comparan todos los datos con respecto al año anterior que con esta medida

se puede comprobar si de verdad están funcionando las medidas adoptadas o por cualquier otra razón estos indicadores empeoran de un año para otro.

Continuando con la comparabilidad y los datos que nos proporcionan las empresas a través de este tipo de documentos si se les puede otorgar un voto de confianza a las compañías y pensar que nos están informando de manera fiable y no distorsionan la realidad simplemente para parecer más respetuosas con el medioambiente, comúnmente llamado “Green washing” que es un lavado de imagen verde.

Para avanzar en la solución de los problemas comentados, la Comisión Europea (CE) adoptó una propuesta que modifica los requisitos actuales de información no financiera y tiene como objetivo ampliar el ámbito de aplicación a todas las grandes empresas y a todas las cotizadas. La revisión de la información añadirá requisitos adicionales para obtener información más detallada y la obligación de informar de acuerdo con las normas de sostenibilidad obligatorias de la UE. Esto es solo el comienzo, porque lo que quieren es ampliar los requisitos para que más empresas tengan que publicar informes de información no financiera basados en los datos de hoy. Aproximadamente 11.700 entidades están obligadas a aumentar el número a 50.000 con la ayuda de estos nuevos requisitos. Las entidades publican información no financiera. Por tanto, la UE espera que la información no financiera sea más completa y coherente con el Pacto Verde Europeo (European Green Deal). Aparte de la legislación de la CE en España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC) y la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) también están desarrollando nuevas normas, que se espera que entren en vigor en octubre de 2022. El objetivo es hacer que la información no financiera sea homogénea y comparable.

5. CONCLUSIONES Y LÍNEAS FUTURAS

En este último capítulo aportaremos las conclusiones que hemos podido extraer del análisis de las memorias de sostenibilidad de estas 4 empresas del sector de la distribución alimentaria.

Antes de comenzar me gustaría comentar que, si existe una sensibilidad por parte de las empresas hacia la sostenibilidad y con el transcurso de los años aumenta, solo hay que mirar el número de empresas que emiten estos documentos hoy en día y las que lo hacían hace unos cinco años. Podemos decir que hay una tendencia a la armonización con respecto a estos documentos, pero aún existen algunos errores que se pueden corregir con el tiempo.

Sabemos que los informes sí que son elaborados por firmas auditoras externas, pero estas firmas lo único que hacen es recopilar información que les ha sido suministrada por la propia empresa, por lo que la forma de confiar plenamente en estos informes consistiría en que la firma auditora realizara todos los cálculos por ella misma y los comparase con los proporcionados por la empresa para así obtener un plus de veracidad. El informe deberá cumplir con el rol de asegurar que la compañía y los diferentes agentes interesados tengan la información disponible para mantener los mecanismos que cumplen con la sostenibilidad (Álvarez Etxeberria, 2009)

Además de conseguir que la información sea fiable, debería aspirarse a que los datos mostrados pudieran llegar a ser comparados con otras empresas del mismo sector, ya que si comparásemos empresas de distintos sectores las diferencias en algunos aspectos podrían ser demasiado elevadas, aunque en realidad no lo sean en términos relativos. La medición, gestión y comunicación de la mejora de la sostenibilidad (o no) de una empresa se puede pensar y organizar desde perspectivas de gestión de la transparencia y el desempeño. Dependiendo de la perspectiva que se adopte, surgen consecuencias sustancialmente diferentes para la elección, el diseño y el uso de indicadores de medición del desempeño de la sostenibilidad. (Mass et al., 2016)

Otra conclusión que hemos extraído al de analizar minuciosamente los informes de sostenibilidad de estas cuatro empresas es que, aunque sigan los modelos estándares del GRI, no existe una horquilla o intervalo aceptable que nos permita analizar a un nivel más profundo esa información, es decir, cualquier persona con acceso a internet puede consultar estos datos, pero son difíciles de interpretar. Con ello nos referimos a que no existe un estudio que indique unos intervalos de consumos según las características de la empresa en cuestión que digan cuales serían sus volúmenes óptimos y mejores para el medioambiente y así poder apreciar si realmente todas las acciones a favor de la sostenibilidad tienen éxito. Esto también, en parte, podría ayudar al objetivo de que los datos sean comparables porque, tal y como se está haciendo ahora, solo se pueden obtener cifras difícilmente interpretables.

Para que lo anteriormente comentado pueda ser llevado a cabo un problema que nos hemos encontrado al analizar cada memoria es la excesiva extensión que tenían algunas de ellas. Esto implica que para poder encontrar información útil se deban analizar hojas con información prescindible bajo este contexto de la sostenibilidad.

Otra conclusión que hemos obtenido del análisis de estos documentos de información no financiera es que las mejoras o inversiones ambientales que realizan las sociedades para alcanzar el objetivo de desarrollo sostenible, no es el único objetivo; las empresas también están motivadas por el ahorro en costes y por ente una producción más barata, además de hacer más atractiva su empresa para inversores a los cuales les preocupen las acciones medioambientales.

En relación con las acciones sociales todas las empresas tienen algún proyecto o colaboran con alguna ONG para garantizar que se cumple el cometido de las medidas sociales.

Como explicamos con anterioridad estos análisis se han llevado a cabo únicamente con datos publicados por las empresas analizadas. Para ser más precisos sería conveniente abrir una línea de investigación que, a través de encuestas y estudios de caso, indagara acerca de cuáles son los indicadores que están incorporando a sus sistemas de control de gestión las empresas, como los están utilizando y si tienen repercusión en sus costes, políticas de empleo o en su beneficio. Para ello también habría que tener acceso a reuniones con los controller de las empresas para que nos mostrasen cuáles son sus cuadros de mandos, sus indicadores y ver cómo y qué medida se alinean con los objetivos planteados que conducen a la sostenibilidad planteados.

Bibliografía

- ALDI NORD (2019). Memoria de sostenibilidad. (Disponible en: <https://www.aldi.es/memoria-de-sostenibilidad/2019.html>)
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2021). Influencia de la COVID-19 en los objetivos de Desarrollo Sostenible y en la economía circular en España. Opinión nº2 de la Comisión de Turismo de AECA. Editorial AECA, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2019). Control económico de la gestión ambiental Documento Nº 42. Editorial AECA, Madrid.
- AQUASEF (2017). Motivación para PYMES: Como desarrollar la sostenibilidad en las empresas. (Disponible en: http://www.aquasef.com/images/noticias/seminario_internacional_10may_2017/ppts/3.%20Motivaci%C3%B3n%20PYMES%20-%20Myriam%20Retamero,%20CTAQUA.pdf)
- CAPUTO, F., VELTRI, S., & VENTURELLI, A. (2017). Sustainability strategy and management control systems in family firms. Evidence from a case study. *Sustainability*, 9(6), 977.
- ETXEBERRIA, I. Á. (2009). Las memorias de sostenibilidad: un instrumento para la gestión de la sostenibilidad/Sustainability reports as a tool to manage sustainability. *Revista española de financiación y contabilidad*, 677-697.
- FUNDACIÓN ICO Y LA UNED (2020). Transición hacia la economía circular. Guía para pymes.
- GARAYAR, A., ALVAREZ, I., & CALVO, J. A. (2015). Development of sustainability reports for farming operations in the Basque Country using the Delphi method: Desarrollo de informes de sostenibilidad para explotaciones agropecuarias del País Vasco a través del método Delphi. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 18(1), 44-54.
- GARCÍA SÁNCHEZ, I. (2021): Conferencia "Perspectivas y nuevos enfoques de la Sostenibilidad" impartida por la Universidad de Oviedo en mayo de 2021.

- GRUPO ALIMERKA (2019). Informe de sostenibilidad. (Disponible en: <https://alimerka.es/web/uploads/grupo-alimerka-memoria-sostenibilidad-2019.pdf>)
- HIJOS DE LUIS RODRÍGUEZ (2019). Estado de información no financiera. (Disponible en: <https://www.supermasymas.com/estado-informacion-no-financiera-2019>)
- LIDL ESPAÑA (2019). Memoria de sostenibilidad. (Disponible en: <https://empresa.lidl.es/sostenibilidad/memorias-de-sostenibilidad>)
- LLENA MACARULLA, F. (2008): “El papel de la contabilidad en la gestión medioambiental de la empresa: propuesta y evidencia empírica”, Revista de Contabilidad y Dirección, Vol. 7, pp. 103-134.
- LUEG, R., & RADLACH, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. European Management Journal, 34(2), 158-171.
- MAAS, K., SCHALTEGGER, S., & CRUTZEN, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. Journal of Cleaner Production, 136, 237-248.
- MORALES GARCÍA, J. L. (2017). El rol del controller en la integración de la información de sostenibilidad en la toma de decisiones. Revista de Contabilidad y Dirección, 24, 33-63.
- REVISTA DE CONTABILIDAD (2017). El mercado de verificación de las memorias de sostenibilidad en España: un análisis desde la perspectiva de la demanda.
- RUIZ, C. C., PÉREZ, E. A., & FENECH, F. C. (2013). La sostenibilidad y el papel de la contabilidad en la gestión del cambio climático y la ecoinnovación en la pyme. Cuadernos económicos de ICE, (86), pp 53-76.

Artículos Web

<https://medium.com/circulatenews/4-5-misconceptions-about-the-circular-economy-4b1bf12f5c2a>

<https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20151201STO05603/economia-circular-definicion-importancia-y-beneficios>

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/>

<https://www.interempresas.net/Construccion/Articulos/305879-Aprobada-la-Estrategia-Espanola-de-Economia-Circular.html>

<https://www.ecoembes.com/es/ciudadanos/envases-y-proceso-reciclaje/la-economia-circular-en-espana>

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/>

<https://www.zerotheplatform.com/memoria-de-sostenibilidad-que-es/>

<https://www.sostenibilidad.com/desarrollo-sostenible/para-que-sirve-una-memoria-de-sostenibilidad-i/>

<https://www.contenedoresceldran.com/que-es-la-sostenibilidad/>

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/05/07/mercados/1620381081_157642.html

<http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/que-es-el-estado-de-informacion-no-financiera-einf/>

<https://diarioresponsable.com/opinion/27134-informacion-no-financiera-las-memorias-de-sostenibilidad-ya-son-obligatorias#:~:text=Informaci%C3%B3n%20No%20Financiera%3A%20las%20memorias%20de%20sostenibilidad%20ya%20son%20obligatorias,-21%20Enero%202019&text=Desde%20hace%20m%C3%A1s%20de%20una,m%C3%A1s%20recientemente%20de%20%E2%80%9Csostenibilidad%E2%80%9D.>

<https://www.moranteasesores.es/que-es-el-einf-o-estado-de-informacion-no-financiera/#:~:text=El%20Estado%20de%20informaci%C3%B3n%20no,los%20riesgos%20que%20puedan%20ocasionar.>