

ISSN: 2530-6561
2020ko abendua
Bilbao

hegoak zabalduz

Hegoa, Nazioarteko
Lankidetzeta eta
Garapenari Buruzko
Ikasketa Institutua

Universidad del
País Vasco /
Euskal Herriko
Unibertsitatea
UPV/EHU

Kontabilitate Finantzarioaren begirada zabalduz gizarteari eta naturari buruzko informaziora. Gizarte Kontabilitatearen jatorria, eboluzioa eta etorkizuneko erronkak

Ainhoa Garayar
Maider Aldaz
Igor Alvarez
Jone Arocena

Kontabilitate Finantzarioaren begirada zabalduz gizarteari eta naturari buruzko informaziora. Gizarte Kontabilitatearen jatorria, eboluzioa eta etorkizuneko erronkak

Ainhoa Garayar

Ekonomia eta Enpresa Fakultatea –Gipuzkoako Atala-

Maidier Aldaz

Ekonomia eta Enpresa Fakultatea –Gipuzkoako Atala-

Igor Alvarez

Ekonomia eta Enpresa Fakultatea –Gipuzkoako Atala-

Jone Arocena

Enpresa Administrazio eta Zuzendaritzan Graduatua, Gipuzkoako Ataleko Ekonomia eta Enpresa Fakultatean

Aurkibidea

1. Sarrera	5
2. Zein dira enpresa batek gizartearen aurrean dituen erantzukizunak?	5
3. Kontabilitatea zabalduz: finantza-kontabilitatetik gizarte- eta ingurumen-kontabilitatera	7
4. Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen eboluzio historikoa	9
5. Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatea ikerketa alorrean	11
6. Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen ezarpenaren adibidea: Global Reporting Initiative (GRI)	12
7. Azken gogoetak: Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen egungo mugak eta etorkizuneko erronkak	28
Bibliografia	29

Erredakzio kontseilua

Zuzendaritza: Xabier Gainza
Irati Labaien

Kideak: Eduardo Bidaurratzaga
Iker Etxano
Mertxe Larrañaga
Elena Martínez Tola
Mikel Zurbano

hegoak zabalduz euskarazko material bildumak ikuspegi zabal batetik garapenarekin lotutako askotariko gaiak jorratzea du helburu. Testuak didaktikoak eta dibulgazio mailakoak dira, eta gaien inguruko sarrera edo ikuspegi orokorra ematen dute.

Kontabilitate Finantzarioaren begirada zabalduz gizarteari eta naturari buruzko informaziora. Gizarte Kontabilitatearen jatorria, eboluzioa eta etorkizuneko erronkak.

Egileak: Ainhoa Garayar, Maider Aldaz, Igor Alvarez eta Jone Arocena.

hegoak zabalduz - 16. zk. 2020ko abendua

ISSN: 2530-6561



www.hegoa.ehu.eus

UPV/EHU. Zubiria Etxea
Lehendakari Agirre Etorbidea, 81
48015 Bilbao
Tel.: 94 601 70 91
Faxa: 94 601 70 40
hegoa@ehu.eus

UPV/EHU. Carlos Santamaría Zentroa
Elhuyar Plaza, 2
20018 Donostia-San Sebastián
Tel. 943 01 74 64
Faxa: 94 601 70 40
hegoa@ehu.eus

UPV/EHU. Arabako Campuseko Liburutegia
138. posta-kutxa
Nieves Cano, 33
01006 Vitoria-Gasteiz
Tel. / Faxa: 945 01 42 87
hegoa@ehu.eus

Diseinua eta Maketazioa: Marra, s.l.

hegoak zabalduz material bilduman argitaratzen diren testu guztiak,
Creative Commons en lizentzia honekin argitaratzen dira:

Aitortu-EzKomertziala-LanErorririkGabe 3.0 Espainia.



Lizentzia osoa:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.eu>

Finantzatzailea:



Gipuzkoako Foru Aldundia
Kultura, Turismo, Gazteria eta Kirol Departamentua
Departamento de Cultura, Turismo, Juventud y Deportes

Laburpena: Kontabilitateak abiapuntu bikoitza du oinarri; dualismoa. Horrela, dualismo horretara egokitu ezin den guztia, natura edo gizarte ikuspegia adibidez, kontabilitatetik kanpo utzi da, balio errealik eman ezin zaiolako eta ez datozelako bat kontabilitate-arau arrazionalekin. Kontabilitateak mundua arrazionala, logikoa eta aztergarria balitz bezala tratatu du, eta horrek, ezinbestean, errealitatearen konplexutasuna alboratzen du. XX. mendearen hirurogeiko hamarkadan sortu ziren gizarte eta ingurumenari buruzko kontabilitatearen aldeko mugimenduak, eta mendearen bukaeran loratu ziren, lehenengo aldiz, gizarteari eta naturari buruzko informazioa komunikatzeko txostenak, Global Reporting Initiative (GRI) eredua edo gida gailentzen delarik nazioarte mailan. Dokumentu honetan, gizarteari eta naturari buruzko kontabilitatearen jatorria, eboluzio historikoa eta ikerketaren ardatz nagusiak jorratu ditugu. GRI txostenak ere aurkezten ditugu, gizartearen eremu ikuspegiari buruz ematen duten informazioaren adibide bat landuz. Bukatzeko, gizartearen eta naturaren kontabilitateak etorkizunean izango dituen erronkak aztertu ditugu.

Hitz gakoak: Gizarte eta naturaren kontabilitatea, enpresen erantzukizunak, Global Reporting Initiative -GRI-, parte-hartzaileen ikuspegia.

Abstract: Accounting is based on dualism. Thus, all that cannot be conformed to this dualism, such as nature or human views, has been excluded from accounting, because it cannot be held to be of real value and does not agree with rational rules of accounting. Accounting has treated the world as rational, logical, and scrutinized, and this inevitably excludes the complexity of reality. During the sixties of the 20th century, the movement of social and environmental accounting flourished, and by the end of the 20th century, reports with information about society and nature were first published based on the Global Reporting Initiative's -GRI- model or guidance. In this document, we discuss the origins of social and environmental accounting, its historical evolution and the major areas of research. We also present the GRI reports, providing an example about the social information they provide. We end the document, discussing the challenges that social and environmental accounting will face in the future..

Keywords: Social and environmental accounting, corporate responsibilities, Global Reporting Initiative -GRI-, stakeholders perspective.

1. Sarrera

Normalean, albistegietan kontabilitate-informazioari buruz aritzen direnean, enpresa handietako akziodunen errentagarritasunari buruz jardun ohi dute, urte batetik besterako mozkinen hazkuntza-portzentajeetan arreta jarritz, horiek argitaratzen dituzten Urteko Kontuetan oinarrituz. Gizarteak oro har profesioari buruz duen ezagutza kontabilitatearen ikuspegi tradizional batera mugatzen dela esan genezake.

Kontabilitate-informazio tradizional horrek nolabaiteko aipamen mugatuak egin izan dizkie enpresen ingurumen- eta gizarte alderdiei, baina egun, iraunkortasuna ardatz hartzen duen gizarte batentzat, aipamen bakan horiek ez dira inondik ere nahikoa. Ezinbesteko bihurtu da, enpresek argitaratzen dituzten txostenetan, errentagarritasunean oinarritutako ezaugarri ekonomiko finantzarioez gain, gizarte- eta ingurumen-jardueren berri ere ematea.

Hala ere, ezin esan genezake jarduera horien inguruko informazioa emateko beharra orain dela gutxi azalatu denik. Esaterako, 1975. urtea zen, Accounting Standard Steering Committeeek *The Corporate Report* (ASSC, 1975) argitaratu zuenean. Txosten horretan, azaltzen zen enpresek jaulkitako informazioak erabilgarria izan behar zuela enpresaren jardueran interesatutako eragileentzat; konkretuki, lau galdera hauek argitzen saiatu zen: Nork du informazioa ezagutzera emateko betebeharra? Zenbatean behin? Nori? eta zergatik? Txostenean zehar eginiko hausnarketaren ondorioz, nabariki gizarte ezaugarriak barneratuko zituzten egoera orri berriak proposatzen ziren.

Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatea deritzona hertsiki loturik dago enpresen gizarte-erantzukizunaren eta garapen iraunkorraren kontzeptuekin. Hala, *Brundtland* Txostenak (1987) garapen iraunkorraren kontzeptua lehen aldiz aipatu zuenetik, garapen mota hori lortzekotan, enpresek beraien helburu eta kudeaketa ereduetan beraien baitan duten gizarte-erantzukizuna barneratuz gertatu beharko liratekeen aldaketetan oinarritua izan beharko du.

Garapen iraunkorraren kontzeptuak sona handia hartu du azken urte hauetan, eta horren adierazle gisa har genezake egun mundu mailan abian dagoen ekimen hau: Garapen Iraunkorrari buruzko 2030eko Agenda. Pertsonen, planetaren eta oparotasunaren ekintza-plan hau 2015eko irailean adostu zen, Nazio Batuek New Yorken egindako Garapen Iraunkorrerako Gailurrean. Bertan, bakearen eta askatasunaren sustapena aldarrikatzen da, eta pobrezia desagerrarazpena da haren erronka nagusia. Ekimen honen ikuspegi zabala dela eta, aipaturiko helburuez gain, ingurumenari eta egungo ekoizpen- eta kontsumo-ereduei buruzko gaiak ere lantzen ditu. Horretarako, hamazazpi helburu zehatz zehaztu ziren, 2015. urtetik 2030. urte bitartera, herrialdeek pobrezia, genero-desparekotasunaren eta klima-aldaketaren aurka ahalegina areagotu dezaten.

Argi geratzen dena da, helburu hauek lortuko badira, guztion parte hartzea beharrezkoa dela, bai gizabanako, herrialde eta ekonomia orok eta gizarte- eta kultura-erakunde orok duen ardura beregain hartuz.

Hori horrela izanik, geroz eta garrantzi handiagoa du enpresek beraien jardueraren eragin guztien inguruko informazioa zabaltzeak eta, beraz, gizarte- eta ingurumen-kontabilitateak.

2. Zein dira enpresa batek gizartearen aurrean dituen erantzukizunak?

1970ean, Milton Friedmanek adierazi zuen enpresek erantzukizun bakarra dutela, hau da, akziodunen errentagarritasuna edo etekin ekonomiko-finantzarioa maximizatzea. Inola ere ez zitzaizela bestelako erantzukizunik ezarri behar, kutsadura saihestu edo lan baldintzetan diskriminazioak ekiditea, adibidez; argudiatu zuenez, enpresei halako erantzukizunak eskatuz gero, gizarte aske baten oinarriak ahultzen dira.

Hala ere, Sistemen Teoria Orokorrak (STO) aldatu egin zuen enpresa nahiz erakunde azterlanaren ikuspegia, XX. mendearen erdialdean. Izan ere, enpresa sistema itxi bat zela zioen ikuspegiaren aurrean (non

naturak edo inguruneak ez zuen harremanik enpresaren aktibitatearekin), enpresa sistema ireki gisa ulertzen hasi ziren, eta, hura aztertzeko, inguruneak garrantzia hartzen duelako pertzepzioa sortu zen. Horrela, eta enpresak bere ingurunean duen ikuspegi murriztailearekin kontrajarrita, non informazio erabilgarri bakarra finantzarioa baita eta informazio horren "erabiltzaile" nagusia akzioduna baita, bere ingurunean integratuago dagoen enpresaren ikuspegi berri bat sortu zen, enpresen beste jardura eta eragin mota batzuk kontuan hartzen dituen (adibidez, ingurumenarekiko kanpo-eraginak edo konpromiso sozialak) eta, aldi berean, informazioaren erabiltzaileen barietatea zabaltzen duena.

Enpresa ulertzeko modu berri horren inplikazioak ulertzeko orduan, Rodríguez-Fernández irakasleak (2007) lau erantzukizun mota identifikatu zituen, hau da, lau portaera mota edo gizartean jarduteko modu. Egile horri jarraituz, Friedmanen posizioa, hau da, enpresaren erantzukizuna jabeentzako (akziodunentzako) balio ekonomikoa sortzeko betebehartzat hartzen du, "Finantza- edo akzio-eredua" deritzonaren barruan, non alderdi interesdunekiko elkarrizketa mugatua den. Era berean, gizarte-erantzukizuneko beste hiru eredu identifikatzen ditu, enpresa-eredua (finantzarioa edo pluralista) eta interes-taldeekin duen harremana edo elkarrizketa kontuan hartuta. Batetik, planteatzen du konpainiek finantza-eredu bati jarrai diezaieketela, baina elkarrizketa zabal bat izan dezaketela alderdi interesdunekin, erantzukizun sozial estrategiko-instrumentalaren kontzeptuan kokatuz. Bestalde, enpresa-eredu pluralistak leudeke. Horien artean, alderdi interesdunekin elkarrizketa zabal ez dutenak erantzukizun sozial filantropikoan kokatzen dira, eta hala egiten dutenak, berriz, erantzukizun sozial aurreratuan.



Iturria: Rodríguez Fernández (2007, 31. or.).

Gaur egun, enpresa gehienak gizarte-erantzukizun estrategiko instrumentalean kokatzen direla esan dezakegu, helburu nagusia akziodunen balioa maximizatzea baita oraindik ere, eta gainerako alderdi interesdunak modu estrategikoan bakarrik hartzen dira kontuan. Hau da, enpresaren helburu nagusia akziodunen balioa maximizatzea bada ere, jarduera eta politika desberdinak ezartzen ditu, jarduera positiboagoak (edo ez hain kaltegarriak) lortze aldera, gizarte- eta ingurumen-gaiei dagokienez. Bukatzeko, eta aipatutako autorearen ustez, gaur egun lortu beharreko idealtzat definitzen da azken eredu; erantzukizun sozial aurreratua, non gainerako alderdi interesdunak berez bihurtzen diren garrantzitsuak, eta ez akziodunarentzat balioa sortzen laguntzen dutelako.

3. Kontabilitatea zabalduz: finantza-kontabilitatetik gizarte- eta ingurumen-kontabilitatera

Ohiko kontabilitatearen ezaugarriak –finantza-kontabilitate klasikoa– jada aipatutako akziodun-ikuspegiari lotuta daude, hau da, akziodunentzako balio ekonomikoa maximizatzea da enpresen erantzukizun nagusia. Ildo horretan, baieztatzen da horren ikuspegia nagusiki finantzarioa/ekonomikoa dela; finantza-/ekonomia-alderdiak baloratzera bideratuta dagoela; muga argiak ezartzen dizkiola kontabilitate-erakundeari; eta helburu nagusia finantza-arloko erabakiak hartzeko informazio erabilgarria ematea dela.

Dena den, enpresek beren bertsio aurreratuan duten erantzukizuna ulertzen badugu, ikusten dugu beharrezkoa dela kontabilitatea bere bertsio klasiko finantzariotik beste kontabilitate mota batera zabaltzea, erakundearen ingurunearen ikuspegi pluralistagoa hartuta ardatz nagusitzat. Ikuspegi zabalago horren bidez Kontabilitate Finantzarioaren propietateak aldatzen saiatzen den kontabilitate aurreratua da Gizarte Kontabilitatea edo Kontabilitate Soziala deritzoguna. Gizarte Kontabilitateak XX. mendearen laurogeiko hamarkadan hartu zuen indarra, eta mugimendu sozialek eginiko presioan du jatorria. Garaiko korporazio handiek sortutako gizarte-eskandaluen aurrean (haurren eskulana, adibidez) edo ingurumen-hondamendien aurrean (kontrolrik gabeko isurketak, baso-soiltzea, etab.), bestelako erantzukizunak eskatzen hasi zitzaizkien korporazio horiei. Kontabilitate sozialaren arabera, kontabilitateak beste helburu batzuk izan behar ditu, eta ez eragiketa ekonomikoak soilik; beste datu-mota batzuk erabili behar ditu, ez bakarrik finantzarioak direnak; beste interes-talde batzuei ireki behar zaizkie entitatearen eraginen kontuak, eta ez zaie nahitaez kapital-mailegatzaileei mugatu behar; eta beste helburu batzuk ezarri behar ditu, erabaki ekonomikoak hartzeko informazioa lantzeaz gain.

Bi kontabilitate-mota horien arteko beste diferentzia garrantzitsu bat da gizartean botere- eta eragin-indar desberdinak daudela uste izatea. Kontabilitate Finantzarioan, informazioaren neutraltasuna eta enpresaren martxan interesa duen edozein erabiltzailek informazio hori eskuratzeko duen gaitasuna onartzen dira, alde guztiek askatasun eta botere maila bera duten ingurune batean; Kontabilitate Soziala, aldiz, gizabanakoek gizartean duten botere-banaketan dagoen desberdintasunean oinarritzen da. Horrela, Kontabilitate Finantzarioak desberdintasun horri eusten laguntzen duela uste du, eta, aldi berean, gizarteari, naturari eta etikari buruzko erabakiak hartzea saihesten du.

Ondorioz, Kontabilitate Sozialaren helburu nagusia kontabilitate modu berrien sorrera aztertzea eta sustatzea da, kontabilitate-praktika antidemokratikoak edo eragin sozialak, ingurumenekoak eta etikoak kontuan hartzen ez dituenak osatu eta eraldatzeko. Era berean, erakundeak ikusgarriagoak egin nahi ditu eta gizartea hobetu nahi du, urteko kontuak ematearen eta zabaltzearen bitartez. Ideia horiek Kontabilitate Sozialaren baitan dauden hiru elementu nagusietan laburbiltzen da: demokrazia, gardentasuna eta erantzukizuna.

1. Taula: Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen definizioak literaturan

Autorea	Aldizkaria, urtea eta argitalpenaren titulua	Definizioa
Rob Gray	INTERNATIONAL JOURNAL OF AUDITING, (2000) "Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment"	Erakunde baten gizarte, ingurumen, enplegatu, komunitate, bezero eta beste alderdi interesdun batzuen arteko harreman eta jardueri buruzko informazioa prestatzea eta argitaratzea, eta, ahal denean, harreman eta jarduera horien ondorioei buruzkoa. Informazio finantzarioa barne har dezake, baina litekeena da informazio ez-finantzario kuantitatiboaren eta informazio deskribatzailearen arteko konbinazioa izatea, ez kuantitatiboa. Kontabilitate Sozialak hainbat helburutarako balio dezake, baina erakundeak alderdi interesdunen aurrean duen erantzukizuna argi eta garbi gailendu behar da eta Kontabilitate Soziala epaitzeko oinarria izan behar du. (250. or.)
Carlos Larrinaga González	REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACION Y CONTABILIDAD (1997) "Consideraciones en torno a la relación entre contabilidad y el medio ambiente"	Erakundeen eta gizartearen arteko harreman jakin batzuk azalerazteko kontabilitateak duen gaitasuna kontuan hartuta, kontabilitate-eskemek orain arte baztertu dituzten elementuak sartzeak enpresaren ingurumen-ondorioak irudika ditzake. Kontabilitatearen birformulazio horrek haren ikuspegia zabaltzea eskatzen du. Harreman horiek modu mugatuan eta dimentsio bakarrean irudikatu beharrean ikuspuntu bakar bat sustatuz, kontabilitatea eskema zabalagoetatik definitu beharko litzateke, egungo kontabilitate-ereduak erreprimututako gaiak aztertuz eta kontabilitateak mundua ezin duela irudikatu jabetuz, munduaren pertzepzio bakar bat baizik (974. or.).
Carmen Fernández Cuesta	CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (2004) "El marco conceptual de la contabilidad ambiental. Una propuesta para el debate"	Ingurumen-kontabilitatea honela defini daiteke: kontabilitate aplikatuaren zatia, zeinaren xedea erakunde baten eta ingurumenaren arteko harremanak diren, eta horrek bai entitatearen kontzeptua bai ingurumenarena zehaztea eskatzen du (33. or.). Mikrokontabilitatean, erakundea mugatzeko oinarri juridikoko irizpideetara jo izan da tradizionalki (erakundearen forma juridikoa, aplikagarria den legeria, indarrean dauden kontratuak, etab.). Hala ere, posible da entitatea zehaztea bere produktu eta jardueren bizi-zikloaren azterketa teknikitik abiatuta, hau da, diseinutik produktu horien kontsumoak edo jarduera horiek egiteak sortutako edozein eragin negatibo ezabatzeraino. Bestalde, erakunde baten ingurumena bere ingurune natural gisa defini daiteke, edo bere bizi-ingurune gisa, eta, bigarren kasu horretan, erakundearen ingurune natural, kultural eta soziala hartzen du denbora-tarte jakin batean (34. or.).

Iturria: Egileek sortua.

Horrela, oro har, akademiak hiru ikuspegi kontzeptual hartu ditu kontuan Gizarte eta Ingurumen Kontabilitatearen lanetan: erabilgarritasun- edo finantza-paradigmari lotutako ikuspegia (finantza-faktoreek informazioa jakinaraztean duten eraginari buruzko azterlanak, edo beste faktore batzuk, hala nola enpresaren ezaugarriak edo komunikabideen arreta, finantza-teorien azalpen-ikuspegiarekin edo harreman horien azalpen orokorrik eman gabe); ikuspegi sozioekonomikoa (interes-taldeen teoria, legitimazio teoria, edo instituzionalismo berriaren teoria); eta ikuspegi kritikoa (interes-taldeen emantzipazioari, eraldaketa sozialari eta ekologiar buruzko teoria kritikoak) (Larrinaga et al., 2019).

4. Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen eboluzio historikoa

Gorago aipatu dugun moduan, Kontabilitate Sozialarekiko interesa XX. mendeko hirurogeiko hamarkadan sortu zen, hainbat gizarte-talde erakundeen jardueri buruzko kontu-emate handiagoa eskatzen hasi zirenean, ingurumenaren degradazioari buruz, gutxiengoan eskubideen urraketari edo lanpostuetako hezkuntzari, osasunari eta segurtasunari buruz hautemandako hainbat arazoren ondorioz. Hala, erakundeen jarduera-eraginei buruz informatu nahi zuen kontabilitate tradizionalaren mugak agerian jartzen hasi ziren, erakunde horiek sortutako gizarte- eta ingurumen-arloko kanpo-eraginak alde batera utzita.

Hurrengo hamarkadan, enpresen jardueri buruzko erregulazioak jarri ziren martxan, bai eta airearen, uraren eta emisio kutsatzaileen isurien kontrolak ere. "Benetako onura" deiturikoa islatzen duten kontabilitate-praktikak esperimendatzen hasi ziren, Balantze Soziala egitea proposatu zen, eta gizarte-erantzukizuneko lehen programak eta horiek komunikatzeko esperientziak sortu ziren. Horren adibide da *The Corporate Report* (ASSC, 1975), Accounting Standard Steering Committeeek argitaratua. Dokumentu horren arabera, enpresek ohiko finantza-informazioa baino zerbait gehiago zabaldu behar dute, finantza-egoera desberdinetan informazio hori praktikan jartzeko orientabideak emanez. Jardunbide aitzindari horiek gizarte- eta ingurumen-kontabilitaterako bidea erakutsi zuten. Erabilgarritasunaren paradigmaren iraultzak eraginda, erakundeen aktibitatearen kanpo-efektuen informazioari buruzko interesa sortu zen, eta geroz eta erabiltzaile ezberdin gehiago hasi ziren informazio hori eskatzen eta erabiltzen. 1977an, Kontabilitate eta Finantza Informazioko Nazioarteko Arauetan Adituen Gobernu Arteko Taldeak (UNCTAD's Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting –ISAR–) proposatu zuen erabilera orokorreko kontabilitate-txostenek jaso beharreko informazioan "informazio finantzarioa" eta "informazio ez-finantzarioa" bereiztea.

Lehen garai hartan, horrelako dokumentuetan ematen zen informazioak izaera soziala zuen batez ere, eta ingurumenari buruzko informazioa oso txikia zen. Kontabilitate Sozialaren arloko lehen praktika horiek ez zuten jarraipenik izan, eta ia desagertu egin ziren hizkuntzatik eta kontabilitate ortodoxoko praktikatik laurogeiko hamarkadaren amaiera eta laurogeita hamarrekoko hamarkadaren hasiera arte.

Aipatu behar da, nahiz eta dokumentu honetan erakunde batek borondatez egindako informazio kuantitatiboari eta/edo kualitatiboari buruz aritu, Kontabilitate Sozialak beste azterketa-arlo batzuk ere hartzen dituela. Hasieran, "soziala" terminoa hainbat kolektibok erabiltzen zuten, baina kontzeptu eta ideia desberdinak adierazteko, eta horrek nahasmen handia eragin zuen. Akademan, Kontabilitate Soziala honako jarduera hauetara mugatzeko adostasuna lortu zen: i) erakundeen eragin sozialen balorazioa; ii) erakundeek ezarritako programa sozialen emaitzen neurketa; iii) erantzukizun sozialak betetzeari buruzko informazioa; eta iv) informazio-sistemak egitea –kanpokoak eta barnekoak–, baliabide eta inpaktu guztiak –sozialak, inguruneak eta ekonomikoak– modu ulergarrian ebaluatu ahal izateko. 2. taulan, Kontabilitate Sozialak hartu dituen azterketa-arloak zein lau talde handitan bana daitezkeen ikus daiteke.

2. Taula: Kontabilitate sozialean barne hartutako azterketa-arloak

Azterketa-arloak	Helburua	Informazio mota	Aztergaiak
Gizarte-erantzukizunaren kontabilitatea	Giza eragina duten atal espezifikoetarako buruzko informazioa ematea	Kualitatiboa eta ez-finantzarioa	<ul style="list-style-type: none"> • Enplegatuentzako txostenak • Giza baliabideen kontabilitatea • Industria demokrazia • Naturaren kontabilitatea
Eragin osoaren kontabilitatea	Entitate baten kudeaketak sortzen dituen kostu guztien neurketa	Finantzarioa	<ul style="list-style-type: none"> • Planifikazio estrategikoa • Kostua-mozkina analisisa • Giza ikuskaritza
Ekonomia eta gizartearen kontabilitatea	Publikoki finantzaturako proiektuen ebaluazioa	Finantzarioa eta ez-finantzarioa	<ul style="list-style-type: none"> • Kostua-mozkina analisisa • Programaturako aurrekontuen sistemak • Zero oinarria duten aurrekontuak • Erakunde-errendimenduaren adierazleak
Giza adierazleen kontabilitatea	Giza adierazleen epe luzeko kuantifikazio ez-finantzarioa	Kuantitatiboa eta ez-finantzarioa	<ul style="list-style-type: none"> • Nazio-sarreraren kontabilitatea • Nazio-estatistikak

Iturria: Mathews (1984) lanetik itzulia eta egokitua.

Laurogeiko hamarkadaren amaieran, berriz ere indarra hartu zuen kontabilitate arloan informazio ez-finantzarioa emateko eskaerak. *Brundtland Txostena* publikatu zen 1987an, non, lehenengo aldiz, garapen iraunkorraren paradigma proposatu zen. Garaiko mugimendu ekologistak ahaltsu egin ziren, eta ingurumenari buruzko informazioa gailendu zen Kontabilitate Sozialean; kontabilitate mota hori izendatzeko modua ere aldatu zen. Une horretatik aurrera, Kontabilitate Sozial eta Ingurumenezkotzat jo zen. XX. mendearen azken hamarkadan, gizartea eta ingurumena bereizten dituen ildo lausoa dela ikusi zen; eta ingurumen-eztabaida iraunkortasunaren kontzeptuarekin lotzen dela. Kontzeptu horrek, definizioz, alderdi sozialak biltzen ditu.

Une horretan sartu zuen Elkingtonek (1997) Emaizten Kontu Hirukoitza edo *Tripple Bottom Line* kontzeptua, zeinak bultzatzen baitu CEOek, inbertitzaileek, gobernuko ministroek eta abarrek, inbertsioaren finantza-itzuleran ez ezik, haren eragin ekonomiko, sozial eta ingurumenean ere era integratuan pentsatzea. Iraunkortasunaren hiru dimentsio horiek lehendik bazeuden ere, gardentasun/ikusgarritasun handiagoranzko ikuspegiak eta "alderdi interesdunak" kontzeptuaren babesak berebiziko garrantzia izan zuten hiru gaiak barne hartzen zituzten txostenak sortzeko ekimenen prestakuntzan. Elkingtonen lanean inspiraturik, hainbat ekimen bide-erakusle bihurtu ziren XXI. mendearen lehenengo hamarkadan, Global Reporting Initiative –GRI–, Dow Jones Iraunkortasun Indizea, edo B Corporation, esaterako. XXI. mendearen bigarren hamarkadan, iraunkortasun-praktikekiko eta -ikerketekiko interesa berebiziko hazkuntza mailetara iritsi da, eta krisi klimatikoa, plastikoen kutsadura, energia berriztagarriak edo despaketotasun sozialak, espezie gisa, egun ditugun erronka konplexu eta premiazkoak dira. Elkington irakaslearen ustez, pentsamendu sistemikoa geroz eta beharrezkoagoa izango da erronka horiei modu desberdin batean erantzuteko, zeinetan enpresa eta korporazioek inoiz ez bezalako protagonismoa hartuko duten hurrengo hamar edo hamabost urteetan.

5. Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatea ikerketa alorrean

Hirurogeita hamarreko hamarkadan hasi zen ikerketaren garapen modernoa. Hamarkada horretan kontabilitate tradizionalan ikusten ziren mugen inguruan sortutako mugimendu guztiaren ondorioz, gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen arloko ikerketa azalatu egin zen. Nazioartean, gertaera garrantzitsua izan zen 1976an *Accounting, Organizations and Society* aldizkaria agertu izana, ordura arte aldizkari akademikoek ez baitzioten babes espliziturik eman Gizarte eta Ingurumen Kontabilitateari.

Lehen azalera horren ezaugarri nagusia lan enpiriko deskribatzaileak izan ziren—batez ere Europakoak—, gizarte- eta ingurumen-informazio korporatiboa emateko ekimenei buruzkoak. Oraindik oso azterlan gutxi aztertzen zituzten enpresek informazio mota hori emateko orduan zituzten motibazioak, Estatu Batuetako lanek izan ezik, errendimendu ekonomikoaren eta errendimendu sozialaren arteko balizko lotura jakin nahi baitzuten horiek (Owen, 2008). Korrante erradikal edo kritikoa oraindik ez zen agertu arlo horretan, eta programak, irakasgaiak eta esparru arautzaileak ia ez ziren existitzen (Mathews, 1997). Hitz berriak sortu ziren, hala nola: auditoretza soziala, errendimendu soziala, dibulgazio soziala eta kontuak ematea.

Laurogeiko hamarkadan, interesa ingurumen-gaietara aldatu zen. Azterketa enpirikoak nabarmentzen hasi ziren, analisisan zuten sakontasunagatik. Nahiz eta autore batzuk fenomeno hori aztertzeko ikuspuntu arauemaileak proposatzen hasi, oso lan gutxi aztertzen zituzten tradizionalak ez ziren txostenen garapenaren motibazioak. Literatura erradikala edo kritikoa kontabilitate ez-finantzario baten garapenaren ikuspuntu alternatibo bat ematen hasi zen, eta irakaskuntzan lehen urratsak egin ziren, ikasketa-planetan Gizarte eta Ingurumen Kontabilitateko gai batzuk sartuz. Kontabilitateaz kanpoko literatura —ekonomia ekologikoarekin lotutakoa barne— Ingurumen Kontabilitatearen garapenerako eta garapen horren azterketa filosofikorako erabili zen (Mathews, 1997; Gray, 2002; Owen, 2008).

1991 eta 1993 artean hiru zenbaki berezi argitaratu ziren; horien artean, Espainiako estatuan argitaratu zen lehena, 1993an hain zuzen ere, *Revista Española de Financiación y Contabilidad* aldizkarian. Beste bi ale bereziak *Accounting, Auditing and Accountability Journal* eta *Accounting, Organizations and Society* aldizkarietan argitaratu ziren. Hamarkada honen lehen erdian, ingurumen-kontabilitateari buruzko lanek bigarren maila batean utzi zuten gizarte-kontabilitateari buruzko ikerketa. Ikuspegi kritikoa zutenak ohartu ziren ikerketaren ahaleginak argitaratutako txostenen edukiar buruzko informazioa ematera bideratuta zeudela, *statu quo*ari aurre egin gabe, eta azpiko eredia alda zezaketen ekintzak proposatu gabe. Jarduera didaktikoaren ikuspegitik, nahiz eta aurreko hamarkadan aurrerapen batzuk egin ziren, ez zuten unibertsitate-programetan sendotzea lortu. Hamarkada horren amaieran, etikaren ikuspegitik bideratutako lanen kopurua handitu egin zen.

Hamarkada horretatik aurrera, gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen gaineko ikerketa hazten joan da etengabe. Arloan nagusi diren aztergaien joerei dagokienez, eboluzionatzen joan dira, eta ikerketa horien jatorriaren eta unearen arabera dira. Jarraian adierazten direnak eremuan dagoen aniztasunaren erakusgarri dira:

- Estatu/nazio mailan giza kontabilitateak duen garapenaren azterketa.
- Herrialde ezberdinetan giza kontabilitateak duen ezarpenaren alderaketa.
- Erregulazioak eta borondatezko kodeek hainbat erakunderen jokabidean duten eragina.
- Gizarte- eta ingurumen-arloko informazioaren kalitatea, erakundeetatik kanpora bideratutako informazio igorpenetan.
- Erakundeen gizarte- eta ingurumen-informazioaren igorpenaren berrikustea, argitaratzeko arazoien eta baldintzatzaileen analisisa barne.
- Interes-taldeen erreakzioak, gizarte- eta ingurumen-arloko informazioa zabaltzeari dagokionez.
- Gizarte- eta ingurumen-informazioa emateko eredu berriei buruzko eztabaida teorikoak.

- Kontabilitateak ingurumena eta/edo gizarteko interes-talde jakin batzuk sustatzean edo kaltetzean betetzen duen rolari buruzko eztabaidak.
- Gizarte- eta ingurumen-arloko auditoretzak.
- Giza kontabilitatea aurrera eramatearen arrazoia azaltzen duten esparru teorikoen garapena.
- Giza kontabilitatearen ikerketari lotutako alderdi metodologikoei eta ikerketa-metodoei buruzko eztabaidak.
- Iraunkortasunarekin zerikusia duten alderdiak.
- Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatea eta gobernu korporatiboa.
- Gobernuz kanpoko erakundeek kontu-ematea, edo enpresek kontuak ematea sustatzeko on line diskurtsoek duten rola.

6. Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen ezarpenaren adibidea: Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative (GRI) nazioarteko erakunde independentea da, eta iraunkortasunari buruzko memoriak egiteko gidak edo jarraibideak zehaztea du xede nagusi.

AEBko Ceres (Coalition for Environmentally Responsible Economies) irabazi-asmorik gabeko erakundearen eta Ingurumenerako Nazio Batuen Programaren (PNUMA) baterako ekimena da; 1997an, Bostonen sortu zen eta iraunkortasun-txostenak egiteko eredu nagusia bihurtu da gaur egun, batez ere Europan eta Espainian. Ekimen hori enpresen ekonomia-, gizarte- eta ingurumen-eginkizunei buruzko informazio korporatibo konparagarri baterako lehen ekarpenzat hartu ohi da.

Hasieran, inbertitzaileei zuzenduta zegoen batez ere, eta haren helburua zen ingurumenari buruzko informazioa zabaltzeko eremu bat sortzea, eta kontuak emateko mekanismo bat sortzea, enpresek CERES Printzipioak jarraitzen dituztela bermatzeko, "Ingurumen-jokabide arduratsua" lortze aldera.

Hala ere, berehala ikuspegi zabalagoa eta balioaniztunagoa hartu zuen, eta, 1998an, "alderdi interesdun anitzentzako" Zuzendaritza Batzordea ezarri zuen; haren xedapen nagusien artean, ingurumenera soilik bideratutako ikuspegi batetik haratago joatea zegoen. Ikuspegi horrekin, GRIren esparruaren irismena zabaltzeko egin zen, gizarte-, ekonomia- eta gobernagarritasun-gaia sartzeko.

Ohiko finantza-txostenak oro har onartutako kontabilitate-printzipio batzuetan oinarritzen dira. Printzipio horiei esker, interes-taldeek enpresaren finantza-egoeraren eta emaitza arrunten irudia izan dezakete, eta informazio hori, gainera, beste enpresa batzuek emandakoarekin alderatu daiteke. GRIk iraunkortasunari buruzko txostena finantza-txosten batetik espero den zorrotasun-, konparagarritasun-, sinesgarritasun- eta egiaztagarritasun-maila berera eraman nahi du. Helburu hori lortzeko bidean, iraunkortasun-txostenak egiteko giden lau bertsio argitaratu dira: lehenengoa (G1) 2000. urtean, bigarrena (G2) 2002an, hirugarrena (G3) 2006an eta laugarrena (G4) 2013an. Aurreko aldaketa guztiei, 2016ko urrian egindako azken berrikuntza gehitu behar zaie, iraunkortasunerako lehen estandarrak argitaratu baitziren. Azken-aurreko bertsioak (G4) joera-aldaketa bat islatzen zuen iraunkortasun-memoretan emandako informazio-kopuruari dagokionez. Memoriek informazio materiala soilik jasotzea nahi zen, hau da, erakundearentzat eta haren interes-talde nagusientzat kritikoak ziren ekonomia-, gizarte- eta ingurumen-alderdiei buruzkoa, memoria esanguratsuak sortzeko helburuarekin, luzeegi izan gabe, eta, horrela, haien erabilgarritasuna handitzeko. GRI estandarrek G4 bertsioaren alderdi nagusiak jasotzen dituzte, baina hobetutako tresna bat da, egitura malguagoa, betekizun argiagoak eta hizkuntza sinpleagoa dituen.

GRI estandarren egiturari dagokionez, serie batzuetan antolatua agertzen da, eta bi motatako serieak ezberdintzen dira: Estandar Unibertsalak eta Estandar Tematikoak. Estandar Unibertsalak (100 seriea), hiru ataletan banatzen dira: Oinarriak atala (101), eduki orokorrak atala (102) eta kudeaketa ikuspegia atala (103).

Hasteko, GRI 101ek txostenen edukiaren eta kalitatearen printzipioak eta horiek egiteko beharrezkoak diren baldintzak deskribatzen ditu. Zein baldintza bete behar diren argi izateko, ezinbestekoa da lehenik eta behin GRI estandarrak jarraitzeko erakundeak zein aukera hautatzen duen jakitea; zehatza edo funtsezkoa. "Zehatza" aukeratuz gero, enpresa behartuta dago GRI 102 edukiaren barruko eduki guztia eskaintzera; eduki horietako batek informazio gabezia edukiz gero, ez aipatze horren zergatia azaldu beharko du. Bestalde, "funtsezkoa" aukeratuz gero, nahikoa da erakundearen izaera, gai materialak, horien inpaktuak eta nola kudeatzen diren ulertzeko gutxienezko informazioa biltzea.

Aipatutako bigarren dokumentuak, GRI 102k, enpresaren profila, estrategia, interes-taldearen parte-hartzea, etika, gobernantza eta txostena egiteko prozesuak zehazten ditu 56 edukiren bidez. Horietatik, 13 erakundearen profilar buruzkoak dira, 2 estrategiari buruzkoak, 2 etikari buruzkoak, 22 gobernantzari buruzkoak, 5 interes-taldearen parte-hartzeari buruzkoak eta, azkenik, 12 txostenak egiteko jardunbideei buruzkoak. Aipagarria den beste puntu bat da GRI estandarren arabera egindako txosten guztiek GRI edukien aurkibidea izan beharko dutela. Aurkibide horretan, eduki bakoitzari buruzko informazioa non argitaratuta dagoen ezarri behar da (orrialdea zein URLa), nahiz txostenaren barne argitaratua egon nahiz txostenetik kanpo, beste material batzuetan argitaratua egon.

Bestalde, GRI 103k enpresak, ekonomia-, gizarte- eta ingurumen-baliabideetan bere jarduerak duen inpaktua azaltzeko informazioa nola eman behar duen adierazten du, hau da, inpaktu horiek kudeatzeko duen modua, materialtasunaren kontzeptua ere landuz. GRI estandarren araberrako txostena egiten duen enpresa oro behartuta dago bere kudeaketa-ikuspegiaren berri ematera.

Estandar tematikoei dagokienez (ikus 2. irudia) 200, 300 eta 400 serieetan sailkatzen dira, eta enpresak dituen ekonomia-, ingurumen- eta gizarte-gaiei buruzko informazio espezifikoa emateko erabiltzen dira, hurrenez hurren. Aipatzekoa da erakundeak beren jarduerak modu materialean eragiten dieten estandar tematikoak soilik lantzerantz daudela behartuak. Materialtasun-serie bakoitzak hainbat estandar ditu, eta horiek gai bakoitzerako eduki espezifikoetan banatzen dira. Guztira, 33 estandar daude, honela banatuak: 200 seriean, 6 estandar eta 13 eduki; 300 seriean, 8 estandar eta 30 eduki; eta 400 seriean, 19 estandar eta 34 eduki.

GRIk izan dituen bertsio guztietan proposatutako aurkezpen-egitura orientatzailea izan da; inolaz ere ez da formatu itxi bat, kontabilitate finantzarioko urteroko beste kontu batzuekin gerta daitekeen bezala. Hala ere, beti saiatu izan da iraunkortasun-txostena landu eta zorrotasun-maila berdineko kontrola, erakargarritasuna, sinesgarritasuna eta egiaztapena egiten, informe finantzario konbentzional batekin elkar dadin (Álvarez, 2009).

Txosten horien edukiaren sinesgarritasuna handitzeko, ezinbestekoa izango da txostenen egiaztapena egitea, urteko kontu eta auditoria finantzarioekin gertatzen den moduan. Aipaturiko egiaztapen hori ere borondatezkoa da, baina sozialki arduratsuak diren enpresek erantzukizun hori bete beharko dute, aurrez erantzukizun-kontuetan ezarritakoa behar bezala betetzen ari direla frogatu nahi badute.

3. Taula: GRI estandar tematikoen edukiak

200 Ekonomia arloa		300 Ingurumen arloa		400 Arlo soziala			
201	Jarduera ekonomikoa: sortutako eta banatutako zuzeneko balio ekonomikoa; finantza-inplikazioak eta klima-aldaketaren ondoriozko beste arrisku eta aukera batzuk; definitutako irabazien planeko betebeharrak eta gobernutik jasotako erretiroko eta finantza-laguntzako beste plan batzuk.	301	Materialak: pisuaren edo bolumenaren arabera erabilitako materialak; biziklatutako intsumoak; berrerabiltako produktuak eta ontziratze materialak	401	Enplegua: langileen kontratazio berririk eta langileen txandakatzea; lanaldi partzialako edo aldi baterako langileei ematen ez zaizkien lanaldi osoko langileentzako prestazioak; guraso-baimena.	410	Segurtasun-arloko praktikak: giza eskubideen arloko politikean edo prozeduretan gaitutako segurtasun-langileak.
202	Merkatuko presentzia: hasierako kategoria estandarreko soldataren ratioa sexuaren arabera, tokiko gutxieneko soldatarekin alderatuta; tokiko erkidegoko goi-exekutibo kontratatuen proportzioa.	302	Energia: energia-kontsumoa erakundearen barruan; energia-kontsumoa erakundetik kanpo; energia-intentsitatea; energia-kontsumoa murriztea; produktuen eta zerbitzuen energia-eskakizunak murriztea.	402	Langilearen eta enpresaren arteko harremanak: eragiketa-aldaketei buruzko gutxieneko abisu-epeak.	411	Herri indigenen zuzenbidea: herri indigenen eskubideen urraketen kasuak.
203	Zeharkako ondorio ekonomikoak: inbertsioak laguntza-azpiegituretan eta -zerbitzuetan; zeharkako eragin ekonomiko esanguratsuak.	303	Ura eta efluenteak: ura ateratzea; ur-isurketak; ur-kontsumoa.	403	Laneko osasuna eta segurtasuna: laneko osasuna eta segurtasuna kudeatzeko sistema batek estalitako langileak; lan-istripuak eragindako lesioak; laneko gaitzak eta gaixotasunak.	412	Giza eskubideen ebaluazioa: giza eskubideen gaineko eraginaren berrikuspen edo ebaluazioen mende dauden eragiketak; giza eskubideen gaineko politika edo prozeduretan enplegatutako prestatzea; giza eskubideen gaineko klausulak dituzten inbertsio-akordio edo giza -kontratu esanguratsuak edo giza eskubideen ebaluazioaren mende daudenak.
204	Eskuratzeko praktikak: tokiko hornitzaileetan egindako gastuaren proportzioa.	304	Biodibertsitatea: eremu babestuen edo biodibertsitateko balio handiko eremuen barruan edo horien ondoan dauden operazio-zentroak; jarduerak, produktuek eta zerbitzuek biodibertsitatean dituzten inpaktu esanguratsuak; habitat babestutako edo leheneratuak; IUCNaren zerrenda gorrian eta kontserbazio-zerrenda nazionaletan agertzen diren espezieak, haien habitatak eragiketen eraginpeko eremuetan badaude.	404	Biodibertsitatea: eremu babestuen edo biodibertsitateko balio handiko eremuen barruan edo horien ondoan dauden operazio-zentroak; jarduerak, produktuek eta zerbitzuek biodibertsitatean dituzten inpaktu esanguratsuak; habitat babestutako edo leheneratuak; IUCNaren zerrenda gorrian eta kontserbazio-zerrenda nazionaletan agertzen diren espezieak, haien habitatak eragiketen eraginpeko eremuetan badaude.	413	Tokiko komunitateak: tokiko komunitatearen partaidetza duten eragiketak, inpaktuaren ebaluazioak eta garapen-programak; tokiko komunitateetan eragin negatibo nabarmenak – Errealak eta potentzialak – Dituzten eragiketak.

205	Ustelkeriaren aurka: ustelkeriarekin lotutako arriskueterako ebaluatutako eragiketak; ustelkeriaren aurkako politika eta prozedurei buruzko komunikazioa eta prestakuntza; baieztatutako ustelkeria-kasuak eta hartutako neurriak.	305	Emisioak: BEG emisio zuzenak eta zeharkakoak; BEG emisioen intentsitatea; ozono geruza agortzen duten substantzien emisioen murrizketa; nitrogeno oxidak, sufre oxidak eta airera egindako beste emisio esanguratsu batzuk.	405	Aniztasuna eta aukera-berdintasuna: aniztasuna gobernu-organoetan eta enplegatuetan; emakumeen oinarritzko soldataren eta ordainsariaren ratioa gizonenarekin alderatuta.	414	Hornitzaileen gizarte-ebaluazioa: irazpide sozialen arabera hautaketa-iragazkiak igaro dituzten hornitzaile berriak; hornidura-katean eragin sozial negatiboak eta hartutako neurriak.
206	Lehia desleiala: lehia desleialarekin eta jardunbide monopolioekin lotutako eta lehia askearen aurkako ekintza juridikoak.	306	Hondakinak: hondakinak, mota eta deuseztatze-metodoaren arabera; isuri esanguratsuak; hondakin arriskutsuen garraioa.	406	Diskriminaziorik eza: diskriminazio-kasuak eta hasitako ekintza zuzentzaileak.	415	Politika publikoa: alderdi eta/edo ordezkari politikoei egindako ekarpenak.
207	Fiskalitatea: herrialdez herrialdeko txostenak aurkeztea.	307	Ingurumen eskakizunak betetzea: ingurumen-legeria eta -araudia ez betetzea.	407	Elkartzeko eta negoziozko kolektiborako askatasuna: elkartzeko eta negoziozko kolektiborako askatasuna arriskuan izan dezaketen eragiketak eta hornitzaileak.	416	Bezeroen osasuna eta segurtasuna: produktu- edo zerbitzu-kategoriek osasunean eta segurtasunean dituzten inpaktuak ebaluatzea; produktu- eta zerbitzu-kategoriek osasunean eta segurtasunean dituzten inpaktuei buruzko ez-betetzeak.
		308	Hornitzaileen ingurumen-ebaluazioa: ingurumen-irazpideen arabera ebaluazio- eta hautaketa-iragazkiak igaro dituzten hornitzaile berriak; hornidura-kateko ingurumen-inpaktu negatiboak eta hartutako neurriak.	408	Haurren lana: haurren lan-kasuen arrisku nabarmena duten eragiketak eta hornitzaileak.	417	Marketina eta etiketatzea: produktuen eta zerbitzuen informaziorako eta etiketatzerako eskakizunak; produktu eta zerbitzuen informazioarekin eta etiketatzearekin lotutako ez-betetze kasuak; marketin-komunikazioekin lotutako ez-betetze kasuak.
				409	Nahitaezko lana: nahitaezko edo nahitaezko lan-kasuen arrisku nabarmena duten eragiketak eta hornitzaileak.	418	Bezeroaren pribatutasuna: pribatutasuna urratzeari eta bezeroaren datuak galtzeari buruzko erreklamazio arazoituak.
						419	Betetze sozioekonomikoak: gizarte eta ekonomia arloko legeak eta araudiak ez betetzea.

Iturria: Egileek sortua, www.globalreporting.org argitaratutako datuetan oinarrituta.

Lan-praktikak eta lan duina

Enpresek errealtatean tresna hau nola erabiltzen duten aztertzeko hainbat ikerketa egin dira azken urteetan; lerro hauetara adibide gisa dakargun azterketa IBEX 35 barneko sektore ezberdinetako enpresek gizarte eremuaren inguruko zenbait adierazletan ematen duten informazioaren inguruan egindakoa da.

Errealtatearen isla egokia edukitzeko, azterketa honetan bildutako informazioaren ondoren egiten den enpresen arteko konparaketa egitea egokia iruditu zaigu. Konkrétuki, 2018ko ekitaldian IBEX 35 barnean zeuden bost enpresak (Inditex, Repsol, Santander Taldea, Telefonica eta ArcelorMittal) eremu sozialeko zazpi adierazletan (401-406 bitarteko adierazleak) ematen duten informazioaren konparaketa bat egin da.

Azterketa hori egin ahal izateko, lehenik, beharrezkoa da GRI estandarretan adierazle hauetako bakoitzean zein informazio mota ematea proposatzen den ikustea.

GRI 401 kodearen gaia enplegua da. Atal honek erakundeek enplegua edo lana sortzea barneratzen du, hau da, erakundeek alokatzea, kontratatzea, atxikitzea eta erlazioen praktikak hornitzen dituzte, baita lan-baldintzak ere. GRI 401k enplegua eta erakundeek hornikuntza-kateko lan-baldintzak ere estaltzen ditu.

4. Taula: Lan-praktikak eta lan duina	
GRI kodea	Enplegua
GRI 401 - 1	A) Txosten aldian, enplegatu berrien kopurua eta kontratazio tasa, adin-taldearen, generoaren eta eskualdearen arabera. B) Txosten aldian, zeharkako enplegatu berrien kontratazio tasa adin-taldearen, generoaren eta eskualdearen arabera.
GRI 401 - 2	A) Estandar hauen prestazioak lanaldi osoko enplegatuentzat dira eta ez aldi baterakoentzat edota lanaldi partzialekoentzat, nahiz eta kargu garrantzitsu batean aritu. Honakoak barneratzen dira: 1. Bizitza aseguru. 2. Osasun ardura. 3. Baliogabetasun estaldura eta baliogabetasuna. 4. Gurasoen lizentzia. 5. Erretiro hornidura. 6. Akzioen jabetza. 7. Beste batzuk. B) "Operazioko kokapen adierazgarrietarako" erabilitako definizioa.
GRI 401 - 3	A) Amatasun edo aitatasun eskubidea duten enplegatuen kopurua, sexuaren arabera xehatuta. B) Amatasun eta aitatasun bajaren eskubidea erabili zuten enplegatuen kopurua, sexuaren arabera xehatuta. C) Amatasun edo aitatasun baja amaitu ondore lanera bueltatu ziren enplegatuen kopurua, sexuaren arabera xehatuta. D) Amatasun edo aitatasun baja amaitu ondoren bere enplegua behin 12 hilabete igaro ondoren mantendu zuten enplegatuen kopurua, sexuaren arabera xehatuta.

Iturria: Egileek sortua, GRI 401: Employment 2016 oinarri hartuta.

401-3 atalean agertzen den informazioa bilatzerakoan, erakundeek ondorengo formulak erabiltzen dituzte lanean gertatzen diren itzulera-tasen eta errotazioaren berri emateko (GRI 401: Employment 2016):

$$\text{Itzulera ratioa} = \frac{\text{Amatasun edo aitatasun baja ondoren berriro lanera itzultako enplegatu kopurua}}{\text{Amatasun edo aitatasun baja ondoren lanera itzuli behar duten enplegatu kopurua}} \times 10$$

$$\text{Atzikipen tasa} = \frac{\text{Amatasun edo aitatasun bajaren ondoren 12 hilabete geroago lanera itzuli diren enplegatu kopurua}}{\text{Amatasun edo aitatasun baja ondoren lanera itzuli ziren enplegatu kopurua aurreko txostena aldian}} \times 100$$

Langileen eta zuzendaritzaren arteko erlazioa

GRI 402 adierazleak lan- eta kudeaketa-harremani buruzko gaiei erantzuten die. Horrek enplegatuekiko erakundeak duen kontsultako eta bere ordezkarietako praktikak estaltzen ditu, aldaketa eraginkor adierazgarriak eginez, komunikatzeko bere ikuspegia sartuta.

Adierazle hau hurrengo itemetan xehatzen da (GRI 402: Labor/Management Relations 2016):

- a) Normalean, aldaketa operatiboan funtsezkoak abiarazi baino lehen zenbat asteko epean abisatzen zaie langileei eta haien ordezkariiei.
- b) Hitzarmen kolektiboak dituztenen kasuan, ea abisatzeko epea eta kontsulta eta negoziatorako xedapenak akordio kolektiboetan zehazten diren.

Osasuna eta laneko segurtasuna

GRI 403k laneko osasunaren eta segurtasunaren inguruko gaiei ekiten die. Lan egoera osasungarri eta seguruak giza eskubidetzat daude jasota, eta baimendutako gobernuarteko tresnekin ekiten zaio arlo horri: Lanaren Nazioarteko Erakundea (LANE), Ekonomia Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundea (ELGA) eta Osasunaren Mundu Erakundea (OME) barne izanik (GRI 403: Occupational Health and Safety 2018).

5. Taula: Laneko osasuna eta segurtasuna	
GRI kodea	Osasuna eta segurtasuna
GRI 403 - 1	<p>a) Laneko osasuna eta segurtasuna kudeatzeko sistema inplementatu bada, adierazpen bat; hau jaso behar du:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Sistema legezko eskakizunengatik ezarri den, eta, horrela izanez gero, eskakizunen zerrenda bat. 2.- Sistema kudeaketa-sistemako edo arriskuen kudeaketako estandarren/ araudiren baten arabera ezarri ote den, eta, horrela izanez gero, estandar/araudi horien zerrenda bat. <p>b) Laneko osasuna eta segurtasuna kudeatzeko sistemak estaltzen dituen langileen, jardueren eta lantokien irismenaren deskribapena, eta azalpen bat, langile, jarduera edo lantokiren bat ez badu estaltzen sistema horrek, eta horretarako arrazoia.</p>

GRI kodea	Osasuna eta segurtasuna
GRI 403 - 2	<p>a) Laneko arriskuak identifikatzeko eta arriskuak ebaluatzeko aldizkako edo noizbehinkako prozesuaren deskribapena, bai eta arriskuak ezabatzeko eta minimizatzeko kontrol-hierarkia aplikatzeko erabiltzen dena ere; honako hauek sartu behar dira:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Nola ziurtatzen duen erakundeak prozesu horien kalitatea, gauzatzen dituzten pertsonen konpetentzia sartuta. 2.- Nola erabiltzen diren prozesu horien emaitzak laneko osasuna eta segurtasuna kudeatzeko sistema ebaluatzeko eta etengabe hobetzeko. <p>b) Langileek lanarekin erlazionatutako arriskuak edota egoera arriskutsuen salaketak egiteko jarraitzen duten prozesuaren deskribapena, bai eta azalpen bat ere, langileak errepresalien aurrean nola babestu azaltzen duena.</p> <p>c) Lesioak, minak edo gaixotasunak eragin ditzaketen lan-egoeretatik erretiratu nahi duten langileek jarraitu beharreko politikiei eta prozesuei buruzko deskribapena, eta langile horiek errepresalien aurrean babesteko duten moduari buruzko azalpena.</p> <p>d) Laneko gorabeherak ikertzeko erabiltzen diren prozesuen deskribapena, arriskuak identifikatzeko eta gertakariekin zerikusia duten arriskuak ebaluatzeko prozesuak barne, kontrol-hierarkiaren bidez ekintza zuzentzaileak zehazteko eta laneko segurtasuna eta osasuna kudeatzeko sistemaren beharrezko hobekuntzak zehazteko.</p>
GRI 403 - 3	<p>Laneko osasun-zerbitzuek arriskuak identifikatzen, ezabatzen eta minimizatzen laguntzen duten eginkizunen deskribapena, eta erakundeak zerbitzu horien kalitatea bermatzeko moduari eta langileei zerbitzu horietarako sarbidea errazteko moduari buruzko azalpena.</p>
GRI 403 - 4	<p>a) Laneko osasuna eta segurtasuna kudeatzeko sistema garatzeko, aplikatzeko eta ebaluatzeko, langileen parte-hartze eta kontsultatze prozesuei buruzko deskribapena, bai eta laneko osasunari eta segurtasunari buruzko informazio garrantzitsua komunikatzeko prozesuei buruzkoa ere.</p> <p>b) Osasuneko eta langileen eta kudeaketaren segurtasuneko baterako batzorde formalak, bileren maiztasuna, erabakiak hartzeko autoritatea tokian dauden eta bere erantzukizunen deskribapen bat, baita langileak batzorde horietan ordezkatuak izango ez balira ere.</p>
GRI 403 - 5	<p>Osasuneko edozein gaitzen deskribapen bat eta langileei eskaintzen zaien lanbide-segurtasuna, gaitze generikoa, laneko arrisku espezifikoaren gainean gaitzea, jarduera arriskutsuak edo egoera arriskutsuak bezalakoak sartuta.</p>
GRI 403 - 6	<p>a) Antolaketak nola errazten duen osasun-zerbitzuetara eta osasuneko ez lanbide langileen sarbidea (azalpena), eta proportziodun sarbidearen garrantzia.</p> <p>b) Borondatez emandako zerbitzu eta lanarekin zerikusirik ez daukaten osasunaren arrisku nagusiak ekiditeko programen deskribapen bat, ekidindako osasun arrisku espezifikoa sartuta eta barne hartuta nola errazten duen antolaketak zerbitzu eta programa horietarako langileen sarbidea.</p>
GRI 403 - 7	<p>Aurrez ikusitako eta osasunerako inpaktu negatiboak eta zuzenki bere operazioekin lotuta dauden laneko segurtasunean arintzeko antolaketaren ikuspegiaren deskribapen bat, bere merkataritza-erlazioengatik produktuak edo zerbitzuak, eta horrekin lotutako arriskuak.</p>

GRI kodea	Osasuna eta segurtasuna
GRI 403 - 8	<p>a) Antolaketak inplementatu baldin baditu legezko baldintzetan oinarritutako segurtasun-kudeaketako eta lanbide-osasuneko sistemak eta / edo aitortutako arauak:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Langile ez diren baina beraien lana antolaketa baten bitartez kontrolatua duten langile eta enplegatu guztien ehunekoa eta zenbatekoa, aipaturiko sisteman estalita daudenak. 2.- Langile ez diren baina beraien lana antolaketa baten bitartez kontrolatua duten langile eta enplegatu guztien ehunekoa eta zenbatekoa, barruan ikuskatu den sistemak estalita daudenak. 3.- Langile ez diren baina beraien lana antolaketa baten bitartez kontrolatua duten langile eta enplegatu guztien ehunekoa eta zenbatekoa, kanpotik edo ikuskatua izan den sistema batek estaliak daudenak. <p>b) Baiezko kasuan, zergatik utzi dituzten langileak dibulgazio honetatik kanpo, kanpo utzitako langileetako tipoak sartuta.</p> <p>c) Testuingurua ulertzeko beharrezkoa den edozein informazioren estandarrak, metodologiak eta erabilitako suposizioak bilduz.</p>

Iturria: Egileek sortua, GRI 403: Occupational Health and Safety 2018 oinarri hartuta.

Gaikuntza eta heziketa

GRI 404 adierazleak gaikuntzari eta heziketari buruzkoak dira. Horrek antolaketan langileen trebakuntzak gaitzen eta hobetzen ditu, eta betetze ikuspegiaren ebaluazioan eta garapen profesionalean zentratzen da. Enplegarritasun jarraitua eta erretiro edo amaieragatik karrera amaierarako kudeaketa-asistentziako programak ere barneratzen ditu. Prestakuntzako eta gaikuntzako kudeaketa-programek giza kapitala mantentzen eta hobetzen laguntzen dute, horrela langileen errendimendua helburu komunen inguruan ebaluatzeko, gizabanakoen garapen pertsonalean lagunduta (GRI 404: Training and Education 2016).

6. Taula: Gaikuntza eta heziketa	
GRI kodea	Gaikuntza eta heziketa
GRI 404 - 1	<p>a) Erakundeko enplegatuek txosteneko aldiaren zehar burutu duten gaikuntza-orduen batezbestekoa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Generoa. 2.- Langile kategoria.
GRI 404 - 2	<p>a) Inplementatutako programen eta enplegatuen trebetasunak hobetzeko eskainitako asistentziaren garrantzia.</p> <p>b) Asistentzia-programak ematen dira, enplegarritasun jarraitua eta erretirotik ondorioztatutako karrera-amaieraren kudeaketa erraztuz, trantsiziorako edo enpleguaren amaierarako.</p>
GRI 404 - 3	Genero eta langile kategoriaren arabera jasotako ebaluazio erregularren ehunekoa guztira, eta txosteneko aldiaren aldiko garapen profesionala.

Iturria: Egileek sortua, GRI 404: Training and Education 2016 oinarri hartuta.

401-1 atalean dauden datuak aztertzerakoan, baliteke antolaketan honako formula hauek erabili izana bertako informazioa adierazteko (GRI 404: Training and Education 2016):

<p>Enplegatuagatiko gaitze orduen batezbestekoa</p> <p>=</p> <p>Enplegatuei emandako gaitze-orduetako erabateko kopurua</p>	<p>Gizonagatiko entrenamendu orduen batezbestekoa</p> <p>=</p> <p>Lana emandako gizonetako gaitze-orduetako erabateko kopurua</p>
<p>Erabateko enplegatu-kopurua</p> <p>Emakumeagatiko entrenamendu orduen batezbestekoa</p> <p>=</p> <p>Enplegatuei emandako gaitze-orduetako erabateko kopurua</p>	<p>Lana emandako gizonetako erabateko kopurua</p> <p>Enplegatu-kategoriagatiko gaitze orduen batezbestekoa</p> <p>=</p> <p>Enplegatu-kategoria bakoitzari emandako gaitze-orduetako erabateko kopurua</p>
<p>Era bateko enplegatu-kopurua</p>	<p>Kategoriako enplegatuetao erabateko kopurua</p>

Aniztasun eta berdintasun aukerak

GRI-405ek antolaketan aniztasuneranzko ikuspegiaren gaiari eta laneko aukera-berdintasunaren inguruko gaiei ekiten die. Antolaketak aniztasuna eta laneko berdintasuna bultzatzen dituenean aktiboki, onura adierazgarriak sor ditzake bai antolaketarentzat bai langileentzat. Adibidez, antolaketa langile potentzialen talde handi edo desberdinetara sartu daiteke. Onura horiek gizartean dabilta, eta, oro har, egonkortasun sozialerako berdintasun handiagoak bultzatzen dituzte, eta garapen ekonomiko handiagoaren alde agertzen dira (GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016).

7. Taula: Aniztasun eta berdintasun aukerak	
GRI kodea	Aniztasuna eta berdintasuna
GRI 405 - 1	<p>a) Hurrengo aniztasun-kategoria bakoitzeko antolaketaren gobernu-organo barruan kokatzen den ehunekoa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Generoa. 2.- Adin-taldea: 30 urte baino gazteagoak, 30-50 artekoak eta 50 urte baino zaharragoak. 3.- Nabarmena denean, beste aniztasun adierazle batzuk (gutxiengoak edo talde kaltetuak, adibidez). <p>b) Hurrengo aniztasun-kategoria bakoitzeko enplegatu kategoriagatiko enplegatu ehunekoa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Generoa. 2.- Adin-taldea: 30 urte baino gazteagoak, 30-50 artekoak eta 50 urte baino zaharragoak. 3.- Nabarmena denean, beste aniztasun adierazle batzuk (gutxiengoak edo talde kaltetuak, adibidez).
GRI 405 - 2	<p>a) Oinarrizko soldataren eta operazioko kokapen adierazgarriengatik, enplegatu kategoria bakoitzerako gizon eta emakumeei ordaintzearen arteko erlazioa.</p> <p>b) "Operazioko kokapen adierazgarrietarako" erabilitako definizioa.</p>

Iturria: Egileek sortua, GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016 oinarri hartuta.

Diskriminaziorik eza

GRI 406k diskriminaziorik ezaren gaiari ekiten dio. Pertsonak ezberdin tratatzean (karga ezberdinak inposatuz edo onurak ukatzean, adibidez), pertsona bakoitza meritu indibidualen oinarriaren gaineko bidezko eran tratatu ordez, diskriminazio modu bezala definitzen du arau horrek. Diskriminazioan ere jazarpena sar daiteke. Hori ongi etorria ez den iruzkin edo akzio bezala defini daiteke, edo ongi etorria ez dela jakin behar da.

Adierazle hori hurrengo itemetan xehatzen da (GRI 406: Non-discrimination 2016):

- a) Txosteneko aldian zehar emandako diskriminazio gertakari erabateko kopurua.
- b) Gertakarien egoera eta hurrengoari dagokionez hartutako akzioak:
 - 1.- Antolaketak ikuskatutako gertakaria.
 - 2.- Birbitartekaritza-planen inplementazioa.
 - 3.- Barneko kudeaketako berrikuste prozesuen bidez ikuskatutako emaitzekin inplementatu diren birbitartekaritza planak.
 - 4.- Jada gertakaria akzioari lotuta ez egotea.

GRI estandarretan teorikoki barneratu beharreko informazioa ikusi ondoren, aztergai ditugun bost enpresa horiek adierazle bakoitzean aipatzen dutena banan-banan aztertu da, azpi-adierazleak ebaluatuz eta ondoren ebaluazio orokor bat eginaz. Beraz, esan bezala, hasiera batean X enpresaren azpi-adierazleen balorazioa jaso da, eta, ondoren, orokorrean zein den. Gero, bost enpresak adierazle jakin horretan zein balorazio duten ikusi ondoren, adierazle horren balorazio bat egingo da. Iruzkina egiteko, erabilitako balorazioa orokorra izan da.

Kalifikazioak ondorengoak dira eta honako hau esan nahi dute¹:

- 0 puntu: Enpresak Estandarrak aipatzen ez duenean, edo, azpi adierazlearen kasuan, ez dioenean ezer eskakizunak aplikatzeari buruz.
- 1 puntu: Konpainia baldintzak betetzera mugatzen denean, baina ez duenean beste hautabiderik eskaintzen.
- 2 puntu: Edukietan GRIak xedatutakoa betetzen duenean eta hainbat aukera eskaintzen dituzenean.
- 3 puntu: GRIren xedapenak betetzeaz gain, hautabide ugari eskaintzen ditu, eta bikaintasuna suposatzen du.

Azterketa hori egin ahal izateko, lehenengo, beharrezkoa da jakitea adierazle hauetako bakoitzean zein informazio mota ematea proposatzen den GRI estandarretan.

1 OHARRA: Azpi-adierazlearen ebaluazioa kontuan hartua izan da Estandarretan adierazle bat baino gehiago dauden kasuetan. Adibide gisa, 401 estandarrak 3 azpi adierazle ditu; beraz, enpresak 3 azpi multzo horietan dioena hartu da kontutan ebaluazioa egiterako garaian.

8. Taula: 401 ADIERAZLEA, enplegua

Adierazlea	Neurria	Enpresa	Informazioa	Azalpena	Adierazleen balioespena	Guztira
401 - 1 Langile berrien kontratazioa eta langileen fakturazioa	(1) Kontratazio osoa eta kontratazio berriaren tasa; biraketa eta errotazio tasa	INDITEX	BAI	(1) Informazio zabala (2) Guztientzako onurak (3) Biak eskaintzen ditu	(1) 3 (2) 3 (3) 3	3
401 - 2 Prestazioak lanaldi osoko edo aldi baterako langileei ematen ez zaizkienak	guztira, sexuaren, adin-taldeen eta eskualdearen arabera (2) Iruzkinek erakundean lan egiteagatik langileen onurei buruz	REPSOL	BAI	(1) Adin tarteen araberako kontratazio tasa falta (2) Guztientzako onurak (3) Informaziorik ez	(1) 2 (2) 1 (3) 0	1
401 - 3 Guraso baimena	(3) Laneko tasen itzulera eta atxikipen tasa erabili	SANTANDER	BAI	(1) Sexuaren araberako kontratazio tasa falta (2) Informazio ez-zehatza (3) Informaziorik ez	(1) 2 (2) 1 (3) 0	1
		TELEFÓNICA	BAI	(1) Informazio zehatza (2) Guztientzako onurak (3) Informazio eza	(1) 3 (2) 2 (3) 0	2
		ARCELORMITTAL	EZ	(1) Ia informaziorik ez (2) Lanaldi osoko langileentzat soilik (3) Informazio eza	(1) 1 (2) 1 (3) 0	1

Iturria: Egileek sortua.

Enpleguari buruzko 401 adierazlean, hiru alderdi garbi bereiz daitezke. Inditexen kasuan –balorazio altuena–, adierazle hori modu oso zehatz eta sakonean burutzen da, estandarrak azaltzen duen moduan. Telefónicari dagokionez, ez du adierazle honetan eskatzen den informazio guztia eskaintzen, informazioa %50ean eskaintzen baitu. Azkenik, estandar hori modu ez-zehatz batean betetzen duten enpresak Santander Taldea eta ArcelorMittal dira.

Deigarria da Santanderren kasua; izan ere, genero-berdintasunaren ideia oso argia duen konpainia da, genero-berdintasunaren inguruko puntuazio altuena du eta emakumezko gehiago ditu lan- eremuan, baina ez du eskaintzen gaur egungo lan eta atxikipen tasa, orokorrean gizonen eta emakumezkoen artean antzekoa izaten dena. Harrigarria da, halaber, gainerako enpresak aztertzean, nahiz eta batzuek informazio gehiago eman enpleguaren arloaren inguruan, ArcelorMittal enpresak ia ez duela ezer aipatzen estandarraren inguruan; soilik aipatzen du zenbat langile dituen kontratatuta eta zenbat azpikontratatuta, eta langile guztientzako onurak berdinak direla.

Modu berean, Repsolek eta Telefónicak daukaten informazioa osatu beharko lukete; oinarria badute baina, Inditexen kalitateko informazioa eskaintzeko, osatzeko zenbait xehetasun falta zaizkie. Kasu honetan, beste enpresek jarraitu beharreko adibidea izango litzateke.

p. Taula: 402 ADIERAZLEA, langile eta zuzendaritzaren arteko erlazioa

Adierazlea	Neurria	Enpresa	Informazioa	Azalpena	Adierazleen balioespena	Guztira
402 - 1 Operazio aldaketen gutxieneko gutxieneko aste kopurua, jakinarazpen epeak	A) Langileei jakinarazteko gutxieneko aste kopurua, eragiketa aldaketen aurretik	INDITEX	BAI	Ez du informazioa eskaintzen, langileen Estatutuan xedatutakoa betetzeaz harago	X	2
		REPSOL	BAI	Legeak xedatutakoa betetzen du	X	2
	B) Hitzarmen kolektiboa duten erakundeetan, epeak zehazten al dira?	SANTANDER	BAI	Ez du informazioa eskaintzen, Langileen Estatutuan xedatutakoa betetzeaz harago	X	2
		TELEFÓNICA	BAI	(1) Informazio zehatza (2) Guztientzako onurak (3) Informazio eza	(1) 3 (2) 2 (3) 0	2
		ARCELORMITTAL	BAI	Inkestak inplikatzan ditu harremanetan	X	3

Iturria: Egileek sortua.

Langile eta zuzendaritzaren arteko erlazioari buruzko 402 adierazlea aztertzean, aurreko adierazlearekin gertatu bezala, ikus daiteke enpresa guztiek bete dituztela estandarren eskakizunak, nahiz eta batzuk modu eraginkorrago batean.

Inditexek, Repsolek, Santanderrek eta Telefónicak Langileen Estatutuan eta Hitzarmen Kolektiboetan xedatutakoa betetzen dute soilik; ArcelorMittal, berriz, legean xedatutakoa betetzeaz gain, komunikazio bide ezberdinak sustatzeagatik nabarmentzen da.

Horregatik, Inditexen, Repsolen, Santanderren eta Telefónicaren kalifikazioa 2koa izan da, eta ArcelorMittalena, aldiz, 3, baloraziorik altuena, gainerakoek txostenean erakusten ez duten inplikazio handiagoa eskaintzen duelako.

Aurrekoaz gain, enpresek beren Iraunkortasun Txostenean azaltzen dutena kontuan izanik, badirudi gai horren inguruan enpresek ez dutela ahalegin handirik egiten.

10. Taula: 403 ADIERAZLEA, laneko osasuna eta segurtasuna

Adierazlea	Neurria	Enpresa	Informazioa	Azalpena	Adierazleen balioespena	Guztira
403 - 1 Langileen ordezkaritza langileen osasuneko eta segurtasunerako konpainia formaletan	(1) Langile-enpresa batzordeek antolaketan jarduten dute eta batzorde formaletan ordezkatuta dauden langileen %	INDITEX	BAI	(1) Langile guztiak ordezkatuta daude (2) Bi tasa, intzidentzia eta maiztasuna (3) Ez da jarduera arriskutsurik identifikatu (4) Osasuna eta segurtasuna estaltzen dituzten sindikatuekin hitzarmenak	(1) 2 (2) 3 (3) 3 (4) 2	3
403 - 2 Istripu motak eta istripu maiztasun tasak, gaixotasun pertsonalak, egun galduak, absentismoa, lan istripuen ondorioz heriotza ...	(2) Laneko istripuen ondorioz istripu eta heriotza motak, lantokian kontrolatuta	REPSOL	BAI	(1) Ez du informaziorik eskaintzen (2) Bi tasa, intzidentzia eta maiztasuna (3) Ez da jarduera arriskutsurik identifikatu (4) Nazioarteko estandarrak	(1) 0 (2) 3 (3) 3 (4) 3	2
403 - 3 Jarduerarekin lotutako gaixotasunak izateko arrisku handia duten langileak	(3) Jarduera dela-eta gaixotasunak izateko arrisku handia duten langileak (4) Akordioek osasuna eta segurtasuna barne hartzen al dituzte?	SANTANDER	BAI	(1) % eskaintza bakarrik (2) Lanbide heriotza tasak ematen ditu (3) Ez dago lan-arriskurik (4) Osasuna eta segurtasuna estaltzen dira	(1) 3 (2) 3 (3) 3 (4) 2	3
403 - 4 Sindikatuekin hitzarmen formaletan jorratutako osasun eta segurtasun gaiak		TELEFÓNICA	BAI	(1) Informazio eza (2) Bi tasa, intzidentzia eta maiztasuna (3) Ez du arriskurik topatzen (4) Osasun eta segurtasun planak	(1) 0 (2) 3 (3) 3 (4) 3	2
		ARCELORMITTAL	BAI	(1) Langile guztiak ordezkatuak (2) Lanbide heriotza tasak ematen ditu (3) Ez du arriskurik topatzen (4) Osasun eta segurtasun planak	(1) 3 (2) 3 (3) 3 (4) 3	3

Iturria: Egileek sortua.

Laneko osasunari eta segurtasunari buruzko 403 adierazlea aztertuta, esan daiteke enpresek onarpen onena adierazten duen estandarra dela. Beraz, badirudi langileen osasunarekin eta segurtasunarekin zerikusia duten gaiak interesa sortzen dutela enpresetan. Horren arrazoietakoa bat izan daiteke enpresarentzat bere aktiboak mantentzea ezinbestekoa dela, bai eta produkzioaren hobekuntzan eragingo duen langileen produktibitatea handitzea ere, baloratuak sentituko direlako eta, ondorioz, horien motibazioa gehitzea lortuko delako. Gai horren inguruan enpresen gain kontrola zorrotzu duten legeek izan duten garapena izan daiteke beste arrazoietakoa bat.

Zehaztasun handiagoz taula aztertuz gero, lehen azpi-adierazlearen informazioa (403-1) betetzen ez duten enpresak Repsol eta Telefónica dira; besteek, berriz, baldintza guztiak betetzen dituzte. 403-2 edukia konplexuagoa da betetzeko garaian, zenbait enpresatan gertatzen ez diren aldagaiak dituelako, besteak beste, lan-istripuen ondorioz gertatutako heriotza-kopurua; dena den, benetan zerbait erakutsi behar dutenean, adierazleak dioena betetzen dute. Azkeneko azpi-estandarrei dagokienez, lau konpainiek informazio osoa aurkezten dute eskatzen zaienari buruz.

Beraz, balorazioa 3 puntukoa da enpresa guztientzat, Repsol eta Telefónicaentzat izan ezik, horiek ez baitute lehenengo adierazlearen inguruan informaziorik ematen. Hala eta guztiz ere, hasieran esan bezala, bost enpresek informazio oso zehatza eta argia eskaintzen digute adierazle horren inguruan.

11. Taula: 404 ADIERAZLEA, gaikuntza eta heziketa

Adierazlea	Neurria	Enpresa	Informazioa	Azalpena	Adierazleen balioespena	Guztira
404 - 1 Urteko batez besteko prestakuntza orduak, langile bakoitzeko	(1) Langileen prestakuntzaren batez besteko orduak sexuaren eta lanbidearen arabera	INDITEX	BAI	(1) Lan orduen arabera orduak (2) Mundu mailako etengabeko hezkuntza (3) Informaziorik ez	(1) 2 (2) 3 (3) 0	2
404 - 2 Langileen trebetasunak eta trantsizio laguntzarako programak hobetzeko programak	(2) Programen mota eta irismena. Enplegarritasuna eta karreraren amaiera errazteko programak	REPSOL	BAI	(1) Informazio eza (2) Etengabeko prestakuntza online, programak, masterrak (3) Ez da zehazten	(1) 0 (2) 3 (3) 0	1
404 - 3 Errendimenduaren eta garapen profesionalaren aldizkako ebaluazioak jasotzen dituzten langileen %	(3) Errendimenduaren ebaluazioa jaso duten langileen %	SANTANDER	BAI	(1) GRIren xedapenak betetzen dira (2) Karrera amaieran prestakuntza programak daude (3) % 100ek ebaluazioa jasotzen dute	(1) 3 (2) 3 (3) 3	3
		TELEFÓNICA	BAI	(1) Informazio eza (2) Etengabeko prestakuntza online, programak (3) Ez da zehazten	(1) 0 (2) 3 (3) 0	1
		ARCELORMITTAL	BAI	(1) Sexuen arteko informazio falta (2) Etengabeko prestakuntza (3) Informazio eza	(1) 2 (2) 3 (3) 0	2

Iturria: Egileek sortua.

404 gaikuntzari eta heziketari buruzko estandarrean, Iraunkortasun Txostenetan jasotzen denez, bost konpainiek langileen trebetasunak hobetzeko programak dituzte. Gaur egun, enpresak etengabe hobetzen saiatzen dira, eta, horregatik, langileen trebetasunak hobetzea ere bilatzen dute.

Bestalde, enpresen arteko konparaketa egitean, argi ikusten da Santander Taldeak estandar hori soberan gainditu duela. Aldiz, Inditex, Repsol, Telefónica eta ArcelorMittal enpresetan zentratuz gero, horiek ez

dute estandarrean eskatutako informazio osoa eskaintzen, baina puntu batzuk betetzen dituzte. Beraz, atal honetan, Santander Taldea asko ezberdintzen da gainerakoengandik, adierazleak eskatzen duen guztia erakusten baitu. Adierazle honek, berriro ere, enpresaren egunerokotasunean hobetzeko espirtua adierazten du, garai berrietara egokitzeko eta langileei errendimendua hobetzeko tresna posibleak kopuru handiengan eskainta.

Kalifikazioei dagokienez, Repsol eta Telefónica 1 batekin kalifikatu dira, eduki bakoitzaren alderdiak betetzen dituztelako, baina ez dute inolako zehaztapenik ematen. 2 punturekin ebaluatu dira Inditex eta ArcelorMittal, eskatzen dena betetzen dutelako, baina zenbait xehetasun falta dituztelako. Azkenik, Santander Taldeari puntuazio altuena eman zaio, 3koa, hasieran aipatu bezala estandar hau soberan gainditu duelako.

12. Taula: 405 ADIERAZLEA, aniztasun eta berdintasun aukerak

Adierazlea	Neurria	Enpresa	Informazioa	Azalpena	Adierazleen balioespina	Guztira
405 - 1 Gobernu- organoetan eta langileen aniztasuna	(1) Gobernu- organoetako pertsonek % eta langileen % lanpostu mailaren, sexuaren, adinaren eta beste adierazleak arabera	INDITEX	BAI	(1) Informazio ugari eskaintzen ditu (2) Zuzendaritza, zuzendaritza eta ez- zuzendaritza maila bereiztea	(1) 3 (2) 3	3
405 - 2 Oinarrizko soldataren emakumezko eta gizonezko ordainsariei dagokienez	(2) Oinarrizko soldatan emakumezkoen ordainsaria gizonezkoen lanaren arabera	REPSOL	BAI	(1) Ez du gehiegizko informaziorik ematen (2) Ez du informaziorik ematen	(1) 1 (2) 0	1
		SANTANDER	BAI	(1) Informazio ugari, aitortutako ekimenak (2) Isilpeko informazioa	(1) 3 (2) 0	2
		TELEFÓNICA	BAI	(1) Ez du informazio zehatzik ematen (2) Ez dago informaziorik	(1) 1 (2) 0	1
		ARCELORMITTAL	BAI	(1) Ez du informazio zehatzik ematen (2) Ez dago informaziorik	(1) 1 (2) 0	1

Iturria: Egileek sortua.

Aniztasun- eta berdintasun-aukerak lantzen dituen 405 estandarra aztertzean, ikus daiteke, bost enpresa hauetan, guztiek adierazten dutela ezberdintasunak ekidin eta berdintasuna bultzatuko duten planak abian dituztela; hala ere, bakar batek soilik eman ditu zifra zehatzak: Inditexek. Deigarria egin zaigu gainerako enpresek, adibidez, gizon eta emakumezkoen arteko soldaten arteko ezberdintasunei buruzko informaziorik eman ez izana.

Bestalde, enpresa guztietan betetzen dira estandarrean agertzen diren eskakizunak, gobernu-organoetan eta langileen artean dagoen aniztasunari buruzko informazio ugari eskainta. Egitate horren bidez, enpresentzat benetan kezagarria den gai bat dela interpreta daiteke, eta denbora eta ahalegina eskaintzen dietela eguneratuta egon ahal izateko.

Izan ere, datuak aztertzen baditugu, gobernu-organoetan presente dauden emakumeen portzentajea azken urteetan nabarmen handitu dela ikusten dugu, berdintasun-politikei eta generoaren araberako bereizketa ezagatik.

13. Taula: 406 ADIERAZLEA, diskriminaziorik eza						
Adierazlea	Neurria	Enpresa	Informazioa	Azalpena	Adierazleen balioespena	Guztira
406 - 1 Bereizkeria kasuak eta egindako ekintzak	a) Diskriminazio kasu guztiak b) Kasuaren egoera eta egindako ekintzak	INDITEX	BAI	Ez da diskriminaziorik gertatu; halakorik izanez gero, Istripu Zuzentzaileen Plana aplikatuko litzateke	X	2
		REPSOL	BAI	Ez da diskriminazio kasurik gertatu	X	2
		SANTANDER	BAI	Ez da informazio hori ematen	X	1
		TELEFÓNICA	BAI	Ez da diskriminazio kasurik gertatu	X	3
		ARCELORMITTAL	BAI	Ez du daturik ematen	X	2

Iturria: Egileek sortua.

Aztertu dugun azken estandarrari dagokionez –406, diskriminaziorik eza–, ikus daiteke enpresek orokorrean ez dutela argi informatzen adierazle horren inguruan; ez dute informazioa osorik ematen, eta Santander Taldeak ia batere ez. Esan beharra dago portaera hori ez datorrela bat aurreko adierazleetako iruzkinekin, non enpresa horrek erabateko gardentasuna eta informazio ugari eskaintzen zituen.

Egia da enpresek hainbat irtenbide jartzen dituztela diskriminazio-kasuei dagokienez, eta, esaten dutenaren arabera, oso garrantzitsua da beraientzat diskriminaziorako joera posible guztiak baztertzea. Hala ere, ematen duten datu bakarra da diskriminaziorik ez dela egon, xehetasunetan sartu gabe.

Kasu honetan, enpresa ia gehienek antzeko balorazioa dute, baina, alderdi bati dagokionez, Telefónicaren kasua adierazgarria egin zaigu. Aztertutako enpresa guztien txostenetan, LGBTG komunitatearen inguruko informazioa ematen dute, komunitate hori babesten duten zenbait arau dituztela aipatzen baitute, baina benetan arreta ematen du Telefónicaren kasuak; izan ere, gainerakoekin alderatuta, enpresa horrek interes gehiago jartzen du gai horren inguruan, eta, Iraunkortasun Txostenaren arabera, orain arte ikusi ez diren baliabideak eta onurak ematen dizkio kolektibo honi.

7. Azken gogoetak: Gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen egungo mugak eta etorkizuneko erronkak

Gizateriak gero eta erronka larriagoei egin behar die aurre, eta horren erakusgarri da COVID-19 gaitza gaur egun eragiten ari den larrialdi sanitario, sozial eta ekonomikoa.

Zientzia aplikatuak, hala nola medikuntza, farmazia edo bioteknologia, zalantzarik gabe, oinarritzko zutabeak dira horrelako egoerei aurre egiteko, batez ere osasunaren ikuspegitik. Hala ere, kontuan hartzekoak dira gizarte-zientziak, besteak beste, kontabilitatea, gizartean sortutako gero eta gizarte- eta ingurumen-arazo handiagoei irtenbideak bilatzeko iturri garrantzitsua direla.

Gaur egungo ekoizpen- eta kontsumo-ereduak ez dira iraunkorrak; gizateria lurraren biogaitasuna gehiegi kontsumitzen ari da, biztanleriaren hazkundearen edo baliabideen kontsumoaren hazkundearen ondorioz, eta horrek, besteak beste, klima-aldaketa edo biodibertsitatearen galera dakar. Ingurumen-kontu horiei, gainera, oraindik konponbiderik aurkitu ez zaien gizarte-arazoak gehitu behar zaizkie, hala nola lan-esplotazioa, giza eskubideen urraketa eta berdintasunik eza.

Larrinaga et al.-en (2019) artikulua zenbait ildo planteatzen ditu, gizarte- eta ingurumen-kontabilitatearen ikerketak eta praktikak aurrera egin ahal izateko, aurretik planteatutako gizarte- eta ingurumen-gaiak gainditzen laguntzeko.

Lehenik eta behin, egungo ekoizpen- eta kontsumo-ereduen iraunkortasun ezari dagokionez, erakundeek duten erantzukizuna arloko hainbat lanetan ikusi dela baieztatuz, gertaera horren gaineko garapen eta azterketa handiagoa egin behar dela planteatzen dute; kontabilitateko ikerketak lagundu beharko luke gizarte- eta ingurumen-arloko kanpo-efektuak identifikatzen eta baloratzen, eta iraunkortasun globalaren kontzeptua erakundeen eremura eramateko gai izan beharko luke. Halaber, adierazi dute erakundeek argitaratutako informazioari buruzko azterlanak egin behar direla, kalitateari, garrantziari, fidagarritasunari, neutraltasunari eta iraunkortasunarekin bat etortzeari dagokienez.

Bigarrenik, kontabilitatearen ahalmen eraldatzaileari buruz dugun ezagutza zabaltzea ahalbidetuko duten esparru teorikoak garatzeko ahaleginak egiteko beharra aipatzen dute, kontabilitatea jarduera teknikoa eta instrumentala baino zerbait gehiago dela ulertuta. Kontabilitateak eragina izan dezake politika publikoen eta enpresa-jardueren gizarte- eta -ingurumen alderdietan; izan ere, kontabilitateak aukera ematen du gizarte- eta ingurumen- errealitate batzuk ikusarazteko eta beste batzuk ikusezin bihurtzeko.

Hirugarrenik, iraunkortasunerako ikerketan diziplinartekotasuna beharrezkoa dela ikusten dute. Diziplinartekotasuntzat hartuko da hainbat azterketa-arlotako espezialisten lankidetzak, gai beraren azterketa diziplina-ikuspuntuko desberdinetatik elkarrekin lantzen denean, eta ez hainbat kontabilitate-irakasleek eta -ikertzaileek beste diziplina batzuen garapenak edo teknikak erabiltzea. Horri esker, erantzun eraginkorragoak emango zaizkie diziplina zientifiko guztiek bazterketarik gabe aurre egin behar dieten iraunkortasun-erronkei. Ildo horretan, haratago joan gintezke, ikuspegi zientifiko desberdinak eskaintzeaz gain eta diziplina bakoitzaren ekarpenaren bidez argitzen saiatuko lirakekeen arazo konplexuak eskaintzeaz gain, transdiziplinaritateari ere helduz, hau da, arazo konplexuei aurre egiteko, ikuspegi posible guztien ezagutza eraldatu eta integratu. Transdiziplinaritatea funtsezkoa da, diziplinartekotasunak ez baitio errealitate integratzaileari erantzuten.

Azkenik, ikusten da gizarte- eta ingurumen-kontabilitateko ikerketak lehen mundua deiturikoaren errealitateak aztertu dituela, eta azterlan gehienak AEBko eta Europako egoeraren azterketan oinarritu direla. Denek dakite herrialde horiek beren ekoizpenaren gehiengoa kanpora atera ohi dutela, baita ekoizpen horrek garapen bidean dauden eta gorabidean dauden herrialdeei sortzen dizkiela gizarte- eta ingurumen-arazo gehien ere. Hori dela eta, arazoak inportatzen dituzten herrialde horietan garatutako ikuspegiekiko interesa gero eta handiagoa da, eta etorkizuneko gizarte- eta ingurumen-kontabilitaterako ikerketa bide bat sortzen du.

Bibliografía

- ÁLVAREZ, I. (2009). "Las memorias de sostenibilidad: un instrumento para la gestión de la sostenibilidad", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 38(144), 677-697. or.
- ASSC –Accounting Standards Steering Committee- (1975). *The Corporate Report*. ASSC, Londres.
- BRUNDTLAND, G.H. (1987). *Our common future*. Oxford University Press, CMMAD. U.K.
- ELKINGTON, J. (1997). *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*. Capstone publishing, Oxford, UK
- FÉRNANDEZ-CUESTA, C. (2004). "El marco conceptual de la contabilidad ambiental. Una propuesta para el debate", *Contabilidad y Auditoría* (19), 10.
- GRAY, R. (2000). "Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment", *International Journal of Auditing*, 4(3), 247-268. or.
- GRAY, R. (2002). "The social accounting project and Accounting, Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?", *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687-708. or.
- LARRINAGA, C. (1997). "Consideraciones en torno a la relación entre contabilidad y el medio ambiente", *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 26(93), 957-991. or.
- LARRINAGA, C., MONEVA, J.M. eta ORTAS, E. (2019). "Veinticinco años de Contabilidad Social y Medioambiental en España: pasado, presente y futuro", *Spanish Journal of Finance and Accounting/ Revista Española de Financiación y Contabilidad* 48(4), 387-405. or.
- MATHEWS, M.R. (1984). "A suggested classification for social accounting research", *Journal of Accounting and Public Policy*, 3(3), 199-221. or.
- MATHEWS, M.R. (1997). "Twenty five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10 (4), 481-531. or.
- OWEN, D. (2008). "Chronicles of wasted time?: A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and environmental accounting research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 240-267. or.
- RODRIGUEZ-FERNANDEZ, J.M. (2007). "Responsabilidad Social Corporativa y análisis económico: Práctica frente a la teoría", *Ekonomiaz*, 65, 12-49. or.

1. **Garapenari buruzko pentsamenduaren bilakaera: teoriak, estrategiak eta adierazleak.** Luis Guridi, Hegoa Institutua Ekonomia Aplikatua I Saila. 2017.
2. **Garapena eta iraunkortasuna: bilakaera, bateragarritasuna eta ikuspegiak.** Iker Etxano Gandariasbeitia, Ekonomia Aplikatua I Saila, UPV/EHU. 2017.
3. **Garapena feminismitik aztertzen.** Yolanda Jubeto Ruiz, Mertxe Larrañaga Sarriegi, Hegoa Institutua, Ekonomia Aplikatua I Saila, Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU.
4. **Garapenerako lankidetzeta eta bere bilakaera.** Irati Labaien Egiguren, Jorge Gutiérrez Goiria, Hegoa Institutua, Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU.
5. **Amildegia so: krisi ekosozialari aurre egiteko zenbait oinarri.** Joseba Azkarraga Etxagibel, Soziologia Saila, Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU.
6. **Migrazioak eta garapena Win-win agertokia posible ote?** Gorka Moreno Márquez, Xabier Aierdi Urraza, Ikuspegi – Euskal Immigrazioaren Behatokia. Euskal Herriko Unibertsitatea.
7. **Ekonomia soziala: Ikerketa-objektua eta analisirako lanabesak.** Enekoitz Etxezarreta Etxarri, Juan Carlos Pérez de Mendiguren Castresana, Ekonomia Aplikatua I Saila. Gezki Institutua. Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU. Enpresen Antolaketa Saila. Hegoa Institutua. Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU.
8. **Globalizazioa eta tokiko garapena.** Mikel Zurbano, Elena Martínez Tola, Xabier Gainza, Pablo Arrillaga, Ekonomia Aplikatua I Saila, Euskal Herriko Unibertsitatea.
9. **XXI. mendeko pobrezia. Benetan ezabatzeko proposamenak.** Alfonso Dubois Migoya, UPV/EHUko irakasle erretiratu, Hegoa Institutua.
10. **Elikadura-sistemak: Elikadura Burujabetzaren eta Agroekologiaren estrategia askatzaileak.** Eflen Areskurrinaga Mirandona, Ekonomia Aplikatua I UPV/EHU eta Hegoa Institutua. Mirene Begiristain Zubillaga, Finantza Ekonomia II UPV/EHU eta Hegoa Institutua. Eduardo Malagón Zaldúa, Ekonomia Aplikatua V UPV/EHU Hegoa Institutua.
11. **2030 Agenda eta Garapen Jasangarrirako Helburuak: jatorria, edukia eta jarraipena.** Andrés Fernando Herrera Herrera, HEGOA Institutua, Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).
12. **Gobernantza eta herritarren partaidetza.** Jone Martínez-Palacios, Andere Ormazabal Gaston, Igor Ahedo Gurrutxaga, EHUko Politika Zientzia eta Administrazio Saileko kideak eta demokrazia partizipatiboari buruzko Parte Hartuz ikerketa-taldeko ikertzaileak.
13. **Gatazka armatuak, bakea eta garapena.** Itziar Mujika Chao eta iker zirion landaluze, UPV/EHUko Nazioarteko Zuzenbide Publikoa, Nazioarteko Harremanak eta Zuzenbidearen Historia Saileko irakasleak, eta Hegoa Nazioarteko Lankidetzeta eta Garapenari Buruzko Ikasketa Institutuko ikertzaileak.
14. **Finantza etikoak, ekonomia solidarioa sustatzeko tresna ekonomikoak eta politikoak.** Cristina de la Cruz-Ayuso, Deustuko Unibertsitateko irakaslea eta ikertzailea. Pedro Arrupe Giza Eskubideko Institutua.
15. **Merkatu soziala: Ekonomia Solidarioa hedatzeko estrategia.** Carlos Askunze Elizaga, REAS Euskadi. María Angeles Díez López, UPV/EHUko Hegoa Institutua eta REAS Euskadi.
16. **Kontabilitate Finantzarioaren begirada zabalduz Gizarteari eta Naturari buruzko informaziora. Gizarte Kontabilitatearen jatorria, eboluzioa eta etorkizuneko erronkak.** Ainhoa Garayar, Ekonomia eta Enpresa Fakultatea –Gipuzkoako Atala–. Maider Aldaz, Ekonomia eta Enpresa Fakultatea –Gipuzkoako Atala–. Igor Alvarez, Ekonomia eta Enpresa Fakultatea –Gipuzkoako Atala–. Jone Arocena, Gestoría Aguirre Gestión.

