

MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD: LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LOS MARCOS GRI Y AECA

J. David Cabedo Semper

Profesor Titular de Universidad.

Departamento de Finanzas y Contabilidad. Universidad Jaume I
Av. de Vicent Sos Baynat, s/n. 12071 Castellón. (España)

Jose Miguel Tirado Beltrán

Profesor Titular de Escuela Universitaria

Departamento de Finanzas y Contabilidad. Universidad Jaume I
Av. de Vicent Sos Baynat, s/n. 12071 Castellón. (España)

Dennis Esther Muñoz Ramírez

Estudiante doctorado en Economía y Empresa. Universidad Jaume I
Paseo de Universidad nº 2, 3, puerta 5. 12006 Castellón (España)

Área temática: Responsabilidad Social Corporativa.

Palabras clave:

Memoria de sostenibilidad

Tono

Medio ambiente

GRI

AECA

Memorias de sostenibilidad: la información medioambiental en los marcos GRI y AECA

Abstract

El objetivo de este artículo es establecer similitudes y diferencias entre dos modelos de elaboración de informes no financieros, el internacional marco o estándares GRI y el español marco o modelo AECA. Para ello se ha escogido uno de los tres ámbitos que debe contener un informe no financiero: la dimensión medioambiental.

Se ha analizado en profundidad la información cualitativa que proponen ambos marcos normativos, detectando no solo diferencias y similitudes en sus marcos conceptuales, sino también en el tono de la información que ambos exigen a las organizaciones para la elaboración de sus informes o memorias.

1. INTRODUCCION

Los escándalos empresariales por causas como la corrupción, el soborno o por daños ecológicos causados por practicas indebidas o malas políticas empresariales, incumpliendo de los derechos humanos, discriminación de genero o de ideología por partes de las empresas en su actividad y sobre todo la crisis económica financiera y económica de los últimos años ha impactado en el pensamiento de la sociedad y en particular en el de los *stakeholders* de las empresas, los cuales exigen cada vez una mayor información de calidad sobre otros aspectos que no sean estrictamente financieros, que ayuden a conocer y analizar a las organizaciones.

Para dar respuesta a estas exigencias, las organizaciones han venido elaborando en los últimos años informes complementarios a la información financiera. En muchas ocasiones se trataba de informes corporativos muy extensos que ofrecían una información confusa, sin conexión entre la estrategia y riesgos, comportamientos no financieros y financieros, gobierno corporativo y resultados o implicaciones en la generación de valor de los distintos grupos de interés. Información nada útil para que los grupos de interés pudieran tomar sus decisiones, debido a que daba la impresión de que lo que se trataba era de seguir sumando información, sin conexiones claras. (International Integrated Reporting Council (IIRC), 2011).

Esta demanda de información no financiera ha tenido también eco en los organismos gubernamentales encargados de legislar. Este es el caso de la Directiva 2014/94/EU del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, sobre la divulgación de información no financiera y diversidad, obligatoria desde mediados de 2018, la cual ha sido incorporada por todos los países miembros de la Unión Europea y adaptada en España por medio de la Ley 11/2018 de 28 de diciembre . (Ley 11/2018, 2018).

La transposición de la Directiva 2014/94/EU en la Ley 11/2018 obliga a determinadas empresas a elaborar un estado de información no financiera, relativa a cuestiones ambientales, sociales y de personal, respeto de los derechos humanos y la lucha contra la corrupción y el soborno entre otras. Este estado deberá también contener una descripción de las políticas y resultados de los riesgos vinculados en las cuestiones de materialidad y deberá incorporarse en el informe de gestión de la empresa obligada o en un informe separado.

La ley española reconoce, entre otros, dos marcos normativos para la elaboración de este informe: Marco o estándares del Global Reporting Initiative (GRI) y el modelo

español sobre información integrada de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), recogido en el Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG). En el caso del GRI, se trata del marco que actualmente están utilizando mundialmente un mayor número de empresas para elaborar memorias de sostenibilidad. El marco de AECA parte de un planteamiento distinto: el del “integrated reporting” que persigue, más que la elaboración de memorias de sostenibilidad específicas, incorporar la información no financiera en los estados que actualmente elabora la empresa

En este contexto, el presente trabajo se centra en la información de uno de los tres ámbitos que contemplan los dos marcos normativos citados: el medioambiental. El objetivo del trabajo es detectar similitudes y diferencias entre ambos. Para alcanzarlo, el resto del trabajo se ha estructurado del siguiente modo: en el apartado segundo se ofrece una visión general de los estándares GRI. En la tercera sección se estudia el modelo de AECA. En el apartado cuarto se analiza en profundidad la información cuantitativa que, en el ámbito medioambiental, proponen los citados marcos normativos. Y el último de los apartados se reserva para las conclusiones, señalándose también futuras líneas de investigación.

2. MARCO NORMATIVO GRI

Global Reporting Initiative (GRI) es una organización internacional, independiente sin ánimo de lucro fundada en 1997, que surge a raíz de la necesidad de promover e impulsar la divulgación de información de sostenibilidad en las organizaciones. Es la organización internacional que crea el primer marco normativo internacional para la elaboración de memorias de sostenibilidad.

El GRI, para la creación de sus normas y principios, sigue los marcos normativos o pautas globales aprobadas mediante convenios y acuerdos de las diferentes organizaciones gubernamentales encargadas de establecerlas. Además, para la elaboración de sus manuales y guías cuenta con la colaboración de un amplio grupo de partes interesadas y su normativa está enfocada en la divulgación de temas de interés público

Cabe destacar que el marco normativo GRI ha ido evolucionando a lo largo de sus más de 20 años transcurridos desde su creación. Inicialmente, en el año 2000, el GRI edita su primera generación G1 de directrices con el cual crea los cimientos para la elaboración de informes de sostenibilidad. Dos años más tarde en el año 2002 desarrolla las directrices G2 y debido a la creciente demanda lanza en 2006 su tercera generación G3 en la que permite la participación de partes interesadas y toma en cuenta, entre otros aspectos importantes, el respeto a los derechos humanos.

A partir de 2008, con el propósito de una mayor participación del mundo empresarial en la creación y divulgación de memorias sostenibles, emite marcos normativos para sectores como el financiero, el eléctrico, alimenticio, minería, petrolífero y otros. En el año 2013 llega la cuarta generación de indicadores y directrices del GRI, la G4, en cuyo desarrollo participan un elevado número de colaboradores de todos los ámbitos tanto gubernamentales como representantes de empresas, auditores, etc. El cambio más importante en el G4 es la introducción del análisis de la materialidad.

En 2014 tienen lugar dos eventos importantes que influyen en los cambios posteriores desarrollados en el marco normativo. Por un lado, el Parlamento y Consejo Europeo establece la directiva 2014/95/EU la cual amplía las normas para la divulgación de la información no financiera e información sobre diversidad. Y, por otro, se crea el Global Sustainability Standards Board (GSSB) que promueve, en 2016, la quinta y, hasta el

momento, última generación de normas GRI, la cual no ha sido llamada G5 sino Estándares GRI. Mediante ella se aplican los cambios hechos por la directiva 2014/95/EU y se aprueba una nueva metodología de elaboración de informe, siempre con los objetivos de impulsar la comparabilidad y la calidad de la información para incrementar la transparencia y rendición de cuentas por parte de las organizaciones en el cumplimiento del objetivo de desarrollo sostenible.

Los Estándares GRI entraron en vigor el 1 de julio de 2018 y han sido reconocidos por legislación española en la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, como uno de los marcos normativos en que deben basarse las empresas que están obligadas a realizar informes de sostenibilidad.

Como se expresó anteriormente, los estándares GRI son una evolución del G4, con el objeto, según el GRI, de ofrecer un formato más flexible, unos requisitos más claros y un vocabulario más sencillo. Con una finalidad de que esta normativa pueda ser utilizada por cualquier tipo de organización sin importar el tamaño, el tipo, sector o ubicación. Pretendiéndose con ello un acercamiento a las pymes interesadas en la elaboración de información sostenible y proporcionar una ayuda en la elaboración de sus informes.

En cuanto a la estructura los Estándares GRI están elaborados como un conjunto de series normativas interrelacionadas. La información ha sido clasificada en dos grandes bloques llamados Estándares Universales y Estándares temáticos.

Los Estándares Universales, conocidos también como serie 100, se estructuran en torno a tres formatos: Fundamentos (101), Contenido General (102) y Enfoque de Gestión (103).

El GRI 101 recoge las bases para la elaboración de los informes. En él se describen los principios de contenido y calidad y los requisitos necesarios para confeccionarlos.

Es primordial que antes de empezar a redactar la memoria sostenible las organizaciones decidan si desean declarar que sus informes serán elaborados en conformidad con los estándares GRI y bajo que opción harán sus declaraciones (esencial o exhaustiva). En la opción exhaustiva las empresas están obligadas a aportar todos los contenidos incluidos en GRI 102, así como también, a informar más ampliamente sobre sus impactos. Si algún contenido no tiene información deben declararse los motivos para la omisión. Mientras que la opción Esencial contiene información mínima para comprender la naturaleza de la organización, los temas materiales, los impactos de estos y como se gestionan (Global Sustainability Standards Board, 2016a).

El segundo de los documentos citados, el GRI 102 (Contenidos Generales), detalla el perfil de la empresa, la estrategia, la participación de los grupos de interés, la ética e integridad, gobernanza, y los procesos de elaboración del informe. En total lo componen 56 contenidos, de los cuales 13 se refieren al perfil de la organización, 2 a la estrategia, 2 a la Ética, 22 son sobre gobernanza, 5 contenidos sobre la participación de los grupos de interés y por último 12 de prácticas para la elaboración de informes.

Además, del uso obligatorio de los criterios, todo informe elaborado de conformidad con los estándares GRI deberá incluir un índice de contenidos GRI, que se presenta en una parte concreta e incluirá el número de la página o URL, de todos los contenidos publicados, ya sea en el informe o en otros materiales publicados y, si procede, los motivos de la omisión en caso de que no sea posible aportar el contenido necesario. (véase GRI 102-55) (Global Sustainability Standards Board, 2016c).

Y por último, el GRI 103 (Enfoque de Gestión) explica el modo en que la empresa debe aportar la información de como impacta en los medios económico, social y ambiental, y cómo gestiona dichos impactos. Es una guía esencial para que las organizaciones puedan declarar los temas materiales. Las empresas que elaboren un informe de conformidad con los estándares GRI están obligadas a informar sobre su enfoque de gestión (Global Sustainability Standards Board, 2016b)

Entrando en los estándares temáticos (el segundo de los dos grandes bloques), estos corresponden a las series 200; 300 y 400. Se utilizan para elaborar la información específica en temas económicos, ambientales y sociales en los que la empresa tiene impacto. Cabe destacar que las organizaciones no están obligadas a trabajar con todos los estándares temáticos, sino solo con aquel o aquellos en los que su actividad impacta de forma material.

Cada una de las series de materialidad contiene diversos estándares que a su vez se dividen en contenidos específicos para cada temática o materialidad. La cifra total de estándares es de 33, y los contenidos se encuentran repartidos así: A la serie 200 (económicos) le corresponden 6 estándares y 13 contenidos; la 300 (Ambiente) tiene 8 estándares y un total de 30 contenidos; y la 400 (Sociales) tiene 19 estándares y 34 contenidos.

En resumen una memoria elaborada con la metodología GRI deberá tener la siguiente estructura:

1. Seguimiento de los estándares universales serie 100.
 - Cumplimiento de los principios y requerimientos que exige la serie 101 para la redacción del informe de sostenibilidad.
 - Descripción de la empresa, de su grupo del interés, gobernanza política de remuneración y demás contenidos de la serie 102 los cuales son obligatorios para aquellas empresas que han escogido realizar la memoria en conformidad con las normas GRI, independientemente del método escogido (esencial o exhaustivo).
2. Informar de manera obligatoria sobre todos los temas materiales que generan impacto tanto como lo que aparecen en los estándares GRI como aquellos no se encuentran referenciados en estos
3. Divulgar la gestión de la materialidad del punto 2 así como cualquier cambio en los planes de gestión que se llevan a cabo.
4. Realizar el índice (obligatorio) donde se especifica en que parte del informe se encuentran redactados los párrafos de los contenidos de las series universales y temáticas. Y dentro del contenido de la memoria se deberá especificar también el número del contenido que se está cumpliendo dentro la narrativa seguida
5. Verificación por un auditor independiente.

3. Modelo AECA.

AECA se define ella misma como la única institución profesional española emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados y de pronunciamientos y estudios sobre buenas prácticas en gestión empresarial. Fue fundada en 1979 y declarada de utilidad pública en 1982. (AECA, 2019a)

De la misma manera como el GRI ha ido evolucionando su modelo de elaboración de información no financiera AECA ha desarrollado, a través de los años, un modelo que integra la información financiera y la no financiera en un sólo documento.

Entre los años 2007 y 2012 se realiza un estudio sobre la normalización de información no financiera en materia ambiental, social y de gobierno corporativo y su aplicación a través de herramientas de tratamiento de información proponiéndose un modelo de información integrada: el Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) (AECA, 2012).

Este cuadro es producto de la evolución de dos anteriores: el Cuadro General de indicadores (CGI) del 2009 y el Cuadro Central de Indicadores (CCI) del 2010. Pero su contenido y estructura se basa principalmente en los requerimientos del marco general de información integrada propuesto por Integrated Reporting Discussion Paper en el año 2011 y diseñado por International Integrated Reporting Council (IIRC, 2011), aunque también tomo en consideración para el diseño de sus indicadores el marco GRI -G3. (Global Reporting Initiative, 2006)

El primer modelo de (CII-FESG) constaba de un Cuadro de Indicadores integrado por 5 cuadros de rendimiento, el cuadro de riesgo y 33 formulas, de acuerdo con lo siguiente (AECA, 2012):

- KPIs (Key Performance Indicator) mediante los cuales se mide el comportamiento o desempeño de las organizaciones con respecto a las diferentes dimensiones, e incluyen los objetivos estratégicos
 - Cuadro básico financiero
 - Cuadro básico ambiental
 - Cuadro básico social.
 - Cuadro básico de gobierno corporativo
 - Cuadro compuesto y complejo
- KRIs (Key Risk Indicator) con ellos se determinan y se cuantifican los riesgos incluyendo los objetivos estratégicos
 - Cuadro de indicadores de riesgos.

Los KPIs tienen tres categorías: básicos, compuestos y complejos. Los indicadores básicos son las mediciones directas que se realizan para medir determinada cuestión dentro de una dimensión por ejemplo el consumo de energía, la emisión de gases de efectos invernadero o los ingresos de ventas, y se expresan en valores absolutos; los compuestos son aquellos que se obtienen mediante operaciones que se realizan dentro de una misma dimensión (financiera, ambiental, social o gobierno corporativo); y los complejos cuando se realizan operaciones entre KPIs de dimensiones diferentes. Tanto los indicadores compuestos como los complejos se expresan en valores relativos.

En el 2017 AECA actualizó el Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FSEG), agregando nuevos KPIs y anulando los KRIs, es decir, el cuadro de indicadores de riesgos desaparece.

Además de la actualización de KPIs, desarrolla la plataforma IS-INTEGRATED SUITE para llevar a un nivel más alto su modelo de información integrada, apoyándose en el lenguaje de programación XBRL. Según Lizcano (2018) AECA ha ajustado su nuevo diseño a normativas como la Directiva 2014/95/UE, el Real Decreto Ley 11/2018 y a la Comunicación de la Comisión 2017/c215/01

En esta versión se continúa tomando como marco conceptual de referencia el formulado por el International Integrated Reporting Council (IIRC) y para la formulación de indicadores considera como referencias diversos marcos internacionales (GRI, UNCTAD ISAR-Naciones Unidas, ISO 26000, OCDE, Pacto Mundial de las Naciones Unidas, y otros) y nacionales (IAGC-CNMV, y otros)

3.1. Estructura del Cuadro integrado de Indicadores (CII-FESG): Plataforma Integrated Suite (IS)

El modelo actual consta de 4 bloques fundamentales: Modelo de negocio, Diligencia Debida, Riesgos y Oportunidades y por último Rendimientos (CII) bloque donde aparece el cuadro de indicadores de rendimiento no financieros y financieros en las áreas eficiencia económica, social, medioambiental y gobierno corporativo. Por otra parte cada bloque tiene su cuadro con indicadores para facilitar la entrada de la información empresarial. Cabe resaltar que AECA en la elaboración de sus indicadores tanto cualitativos como cuantitativos ha tomado como referencia los estándares GRI.

1. El Modelo de Negocio es el primer bloque que consta de 10 indicadores cualitativos. Los primeros cuatro se utilizan para la descripción de la organización, de su entorno, de los desafíos e incertidumbres y las principales cuestiones sectoriales en este orden respectivo. Seguidos por dos que corresponden a los objetivos estratégicos y planes de asignación de recursos. Y los cuatro últimos se refieren a la descripción del modelo de negocio.
2. Diligencia Debida es el segundo. En él se recogen las políticas y resultados de aplicación de dichas políticas. En este bloque la empresa informa sobre las principales políticas que lleva cabo en su actividad organizacional y resultados de aplicación de estas. Se utilizan, como en el cuadro de modelo de negocio, indicadores cualitativos (en concreto 8). Se contemplan políticas de diversidad aplicadas en relación con el gobierno corporativo; políticas de la cadena de suministro, en materia de medioambiental; cuestiones sociales y relativas al personal; políticas en materia de respeto a los derechos humanos, en materia de lucha contra la corrupción y el soborno; y políticas sobre otros aspectos.
3. En el tercer bloque, Riesgos, se detallan los riesgos a que se enfrenta la organización, el modo utilizado para su detección, su evaluación, acciones para mitigar los efectos de los posibles riesgos y oportunidades que se deben identificar a corto, mediano y largo plazo. En este bloque la información también se recopila mediante indicadores cualitativos
4. El cuarto y último bloque es el de Rendimientos CII. Se empieza aquí con la información integrada y la taxonomía XBRL. La primera información que debe aparecer son los datos generales de la empresa o grupo: su domicilio social, nacional, el sector de su actividad y el alcance de la información. A continuación se revela la información cuantitativa de las dimensiones financieras, ambientales, sociales y del gobierno corporativo.
Utilizando 5 cuadros de rendimiento, que representan las 4 dimensiones y los indicadores complejos, AECA emplea 65 índices: 16 para la dimensión financiera, 9 para la ambiental, 24 para la dimensión social, 10 para el gobierno corporativo y 6 de indicadores complejos.
Los indicadores complejos, como indica AECA, se calculan en términos relativos y han sido diseñados con la finalidad de monitorizar la entidad a través del tiempo. Las variaciones de algunos de estos índices informan a los gestores y stakeholders sobre la relación entre las dimensiones de la compañía.

Finalmente, el modelo AECA presenta un cuadro integrado donde se reúnen todos los KPIs de las diferentes dimensiones con el objetivo de que pueda analizarse el grado de cumplimiento mediante la divulgación de los valores reportado y esperado año a año y también la tasa de cambio de estos indicadores.

4. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE LOS MARCOS GRI Y AECA: INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL

4.1 Similitudes y diferencias entre los marcos

El modelo AECA (2017) aunque conserva la estructura del anterior modelo (2012) y mantiene los principios del marco International Integrated Reporting Council (IIRC) guarda similitudes con los estándares GRI al ser estos la base que ha utilizado para crear algunos de sus índices tanto cualitativos como cuantitativos. Como explica (AECA, 2019b), los estándares GRI dominan la definición de los códigos del modelo AECA, en especial en lo que refiere a la información cualitativa, tal y como se puede apreciar en la tabla 1 donde se han reflejado los códigos de los índices AECA con su respectivo contenido de los estándares GRI.

La principal diferencia que hay entre AECA y GRI radica en el enfoque que se da a la información del Estado no Financiero. La metodología del GRI esta orientada a redactar un documento o memoria en el cual se explica características de la empresa en forma narrativa sin dejar a un lado los datos cuantitativos y los indicadores para medir la gestión, el desempeño y las relaciones que puede haber entre los diferentes aspectos materiales (económicos, sociales y ambientales). En contraste, en el Modelo AECA, lo que se busca es integrar en un solo informe la información de sostenibilidad con la información del gobierno corporativo y el informe de responsabilidad social.

Tabla 1. *Códigos AECA que guardan similitud con los estándares GRI.*

CODIGO O INDICE	DENOMINACION	Estándares GRI
Organización y entorno		
CE_II_1	Descripción de la organización	GRI 102-2
CE_II_2	Descripción del entorno de la organización	GRI 102-15
CE_II_3	Desafíos e incertidumbres	GRI 102-15
Objetivos estratégicos		
CE_II_5	Objetivos y estrategias	GRI 102-14
CE_II_6	Planes de asignación de recursos	GRI 102-2
Modelo de negocio		
CE_II_7	Esquema del modelo de negocio	GRI 102
CE_II_8	Entradas, factores productivos adquiridos y procesados	GRI 301-1, 302, 303-1, 303-2
CE_II_10	Salidas, bienes y servicios producidos	GRI 102-6 301-2, 301-3, 416, 417
Políticas y procedimientos de diligencia debida		
CE_III_1	Política de diversidad aplicada en relación con el Consejo de Administración	GRI 102, apartado 4 (102-18 al 102-39), GRI 102-16, 102-17
CE_III_2	Política en relación con la cadena de suministro	GRI 102-16, 102-17, 204-1, 308, 414
CE_III_3	Política en materia medioambiental	GRI 102-16, 102-17, 304, 307-1, 308
CE_III_4	Política en cuestiones sociales y relativas al personal	GRI 102-16, 102-17, 403, 404, 405, 406-1, 408-1, 409-1
CE_III_5	Política en materia de respeto a los derechos humanos	GRI 102-16, 102-17, 408-1, 409-1, 411
CE_III_7	Política en materia de lucha contra la corrupción y el soborno	GRI 102-16, 102-17, 205-1, 205-2, 205-3, 206
CE_IV_1	Detección de riesgos	GRI 102-11, 102-15, 102-30
CE_IV_2	Evaluación de riesgos	GRI 102-15, 102-30
CE_IV_3	Acciones que mitigan el posible efecto de los riesgos	GRI 101, 102-15, 102-30
CE_IV_4	Oportunidades	GRI 101, 102-15, 102-30

Fuente: Elaboración propia a partir de (AECA, 2019b)

4.2 La información medioambiental

Con el estándar 300 GRI y los indicadores KPIs ambientales, tanto AECA como GRI buscan definir los impactos de las organizaciones en el medioambiente: agua, atmosfera, tierra, aire, ecosistemas.

GRI ha creado el estándar temático GRI 300, dedicado solamente a la información ambiental, y lo ha dividido en ocho estándares dedicados, cada uno de ellos, a un aspecto específico: materiales, energía, agua y efluentes, biodiversidad, emisiones,

efluentes y residuos. Y además incluye dos estándares adicionales para analizar el desempeño en el cumplimiento de la normativa ambiental tanto de las organizaciones como de sus grupos de interés: el estándar 307 cumplimiento ambiental y el estándar 308 evaluación ambiental y proveedores.

En relación con el Modelo AECA, encontramos que este clasifica la información ambiental en nueve KPIs de los cuales seis se catalogan como indicadores de medición de eficiencia energética y emisiones; y los tres restantes como indicadores de medición de eficiencia y gestión de residuos.

A continuación se establecen algunas similitudes y diferencias en la forma de enfrentar la temática ambiental de los dos modelos.

La primera gran diferencia entre los dos modelos es que, mientras AECA solo exige 9 indicadores para divulgar todo lo que respecta a la información medioambiental, el Marco GRI y sus estándares exigen una mayor divulgación de estos impactos ambientales y de su gestión. En este sentido, el Modelo GRI tiene algunos estándares que no podemos relacionar o comparar con el modelo AECA debido a que no hay KPIs ambientales que midan los aspectos a que estos se refieren. Este es el caso, por ejemplo, de los estándares 301 (Materiales); 304 (Biodiversidad); 307 (Cumplimiento Ambiental) y 308 (Evaluación ambiental y proveedores):

Sin embargo, existen otros aspectos e indicadores entre los que sí es posible establecer un paralelismo. Este es el caso de los del grupo de KPIs de eficiencia energética y emisiones de AECA, KPI_E1 (Consumo de energía) y KPI_E2 (Consumo de energía), que guardan relación con los estándares GRI 302 Energía y GRI 303 Agua y efluentes, ya que en ambos casos se informa sobre el consumo y fuentes de energía y agua que las organizaciones realizan. No obstante, hay grandes diferencias en la forma de presentar y en el contenido de la información sobre estos aspectos. Mientras los estándares GRI presentan 4 contenidos para la declaración del consumo de energía, tanto dentro como fuera de la organización, la intensidad energética, la reducción de esta y la gestión de los impactos generados por la organización, AECA solo obliga a las organizaciones a declarar el consumo de energía directa mediante la suma total del consumo de energía no renovable y energía renovable (iKPI_E1). La metodología que utilizan los estándares GRI para la declaración del uso de energía ayuda, como la de AECA, a las empresas a saber como realizar el estado de información no financiera. No obstante, y a diferencia de esta última iniciativa, GRI ayuda a que las empresas puedan reflexionar sobre cómo hacer un mejor uso de la energía, fomentando el ahorro y la eficacia en su utilización. Por ejemplo, informar sobre el origen de la energía consumida puede hacer que la empresa reflexione sobre como incrementar el uso de energías renovables para contribuir con la sostenibilidad ambiental.

De la misma manera el KPI_E2, consumo de agua, sólo informa del consumo de esta en la organización y las fuentes de donde se extrae. El GRI por su parte, utiliza 5 contenidos en su estándar GRI 303 (Agua y efluentes) de los cuales dos son contenido de gestión de impactos con respecto al uso del agua y tres contenidos sobre la extracción, vertido y consumo de este recurso. En el calculo del consumo de agua el GRI también tiene en cuenta el consumo de agua en zonas de estrés hídrico, el volumen total de vertidos y la calidad de estos. También, en este último marco, la organización deberá declarar los impactos directos que pueden causar tanto la extracción como el vertido en las zonas donde se realizan y sus consecuencias económicas y sociales en la comunidad.

En lo concerniente a las emisiones AECA tiene 4 KPIs (KPI_E3 a KPI_E6) que ayudan a informar sobre las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de manera directa

e indirecta y en el transporte de sustancias peligrosas que generan las empresas. Igualmente el GRI tiene el estándar GRI 305 (Emisiones) con 7 contenidos para ayudar a las organizaciones a declarar las emisiones de GEI, emisiones de sustancias que perjudican la capa de ozono (SAO) y sustancias que perjudican al aire como los óxidos de nitrógeno, azufre y otras sustancias químicas que afectan a la atmosfera y al aire. Aparte de esto el GRI exige a las organizaciones divulgar la gestión de los impactos causados por estas emisiones y los proyectos o programas para la reducción de dichas emisiones. Las declaraciones de reducción de las emisiones peligrosas no solo ayudan a minorar los efectos del cambio climático sino que contribuyen al mejoramiento de las condiciones sanitarias de los trabajadores y las comunidades y las relaciones con los grupos de interés afectados. (Global Sustainability Standards Board, 2016g)

Por último, están los KPIs que pertenecen al grupo de eficiencia y gestión de residuos, KPI_E7, KPI_E8 y KPI_E9, con los que se hace la medición de generación de residuos peligrosos y no peligrosos, residuos gestionados y residuos reutilizados respectivamente. Estos pueden compararse con el estándar GRI 306, Efluentes y Residuos, que al igual que AECA mide los residuos peligrosos y no peligrosos producidos por las organizaciones. No obstante, como ocurre en los aspectos ambientales comentados anteriormente, el GRI amplía la información a divulgar sobre residuos, utilizando 5 contenidos. En ellos se encuentran contenidos para declarar el volumen de vertidos de agua, la clasificación por tipos de residuos y métodos de eliminación incluyendo también los derrames de productos químicos, aceites, petróleo y otras sustancias, la gestión del transporte de residuos peligrosos y la declaración de los cuerpos de agua afectados por vertido de agua.

Una última diferencia entre los estándares GRI y los KPIs es que, en el primero, cada contenido de los aspectos ambientales incluye un plan de gestión de los impactos que genera la organización en lo referente al medioambiente, mientras que AECA no contempla informar sobre la gestión de estos impactos. Para la elaboración de este plan la organización debe apoyarse en el estándar 103, Enfoque de Gestión. (Global Sustainability Standards Board, 2016d)

4.3 El tono de los indicadores medioambientales

Una vez estudiadas las similitudes y diferencias de las dos metodologías, procedemos a contrastar una vez mas los contenidos GRI y los KPIs AECA pero esta vez para ver el tono de la información que estos revelan en la dimensión ambiental.

El tono de la información se refiere al contenido de la información que la organización divulga y puede ser positivo, negativo o neutral de acuerdo con lo que manifiesta dicha información. Tomando como referencia la información ambiental, un tono de los contenidos de esta dimensión puede ser positivo cuando la información que divulga indique como la empresa reutiliza, recicla y reduce tanto emisiones a la atmosfera como residuos o vertidos al agua e incrementa el uso de materiales sostenibles, de energías renovables y reduce el consumo tanto de agua como de energía.

Mientras que todos aquellos contenidos que informan de la cantidad de emisiones de GEI u otros elementos químicos que afectan a la atmosfera, capa de ozono y a la biodiversidad son tonos negativos de la información que perjudican a la imagen de la organización y que con lleva a que la empresa no desee divulgarlos o trate de manipularlos para evitar el rechazo de la comunidad y de los grupos de intereses.

Cabe preguntarse si las empresas podrían utilizar el tono de información para ajustar los informes es decir manipular la información para su beneficio.

En la tabla 2 se puede observar que 8 de los 9 KPIs ambientales de AECA reflejan un tono negativo de la información. La excepción, el KPI_E9 que se refiere a los residuos reutilizados. Sin embargo, los contenidos GRI no solo presentan tono negativo, sino también positivo (301-2, 301-3, 302-4, 302-5, 304-3, 305-5, y 308-1) y neutro (303-1, 303-2, 308-2) cuya información se refiere a como se reutiliza, recicla y reduce el consumo de materiales no renovables y en especial aquellos que se refieren a la reducción de emisiones de GEI, residuos y vertidos tanto a la atmósfera como al agua, protección de la biodiversidad y participación en programas de cuidado y prevención del medio ambiente con los grupos de interés y la comunidad.

Es de gran notoriedad que los estándares ambientales GRI ofrecen una información más exhaustiva y detallada que la que ofrece el cuadro de indicadores AECA, sobre todo en lo que se refiere a la gestión y programas con que las organizaciones reducen sus impactos. No obstante, ambas metodologías permiten la comparabilidad entre las organizaciones y a través del tiempo.

Tabla 2. El tono de la información de los indicadores GRI y AECA

Aspecto	GRI		AECA	
	Indicador	Tono	Indicador	Tono
Materiales	301-1. Materiales utilizados por peso o volumen	(-)		
	301-2 Insumos reciclados	(+)		
	301-3. Productos reutilizados y materiales de envasado	(+)		
Energía	302-1. Consumo total energético dentro de la organización.	(+) (-)	KPI_E1. Consumo de Energía	(-)
	302-2. Consumo energético fuera de la organización	(-)		
	302-3. Intensidad Energética.	(-)		
	302-4 Reducción del consumo energético	(+)		
	302-5 Reducción de los requerimientos energéticos de productos y servicios	(+)		
Agua y efluentes	303-1. Interacción con el agua como recurso compartido	(=)		
	303-2. Gestión de los impactos relacionados con los vertidos de agua	(=)		
	303-3. Extracción de agua	(-)		
	303-4. Vertidos de agua	(-)		
	303-5. Consumo de agua	(-)	KPI_E2. Consumo de Agua	(-)
Biodiversidad	304-1 Centro de operaciones ubicados dentro o junto áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad	(-)		
	304-2. Impactos significativos de las actividades, los productos y servicios en la biodiversidad	(-)		
	304-3. Hábitats protegidos o restaurados	(+)		
	304-4. Especies que aparecen en lista de conservación cuyos	(-)		

	hábitats se encuentran en áreas afectadas por las operaciones			
Emisiones	305-1. Emisiones directas de GEI	(-)	KPI_E3. Emisiones contaminantes Scope1	(-)
	305-2. Emisiones indirectas de GEI al generar energía	(-)	KPI_E4. Emisiones contaminantes Scope2	(-)
	305-3. Otras emisiones indirectas de GEI	(-)	KPI_E5. Emisiones por transporte y distribución en actividades Uptream Scope 3 KPI_E6. Emisiones por transporte y distribución en actividades Downstream Scope 3	(-)
	305-4 Intensidad de las emisiones de GEI	(-)		
	305-5. Reducción de emisiones de GEI	(+)		
	305-6. Emisiones de sustancias que agotan la capa de ozono	(-)		
	305-7. Óxidos de Nitrógenos, óxidos de azufre y otras emisiones significativas al aire	(-)		
Efluentes y residuos	306-1. Vertido de agua en función de la calidad y destino	(-)		
	306-2. Residuos por tipo y métodos de eliminación	(-)	KPI_E7. Generación de residuos KPI_E9. Toneladas de residuos gestionados	(-)
	306-3. Derrames significativos	(-)		
	306-4. Transporte de residuos peligrosos	(-)		
	306-5. Cuerpos de agua afectados por vertido de agua y/o escorrentías	(-)		
			KPI_E9. Residuos reutilizados	(+)
Cumplimiento ambiental	307-1. Incumplimiento de la legislación y normativa ambiental	(-)		
Evaluación ambiental y proveedores	308-1. Nuevos proveedores que han pasado filtros de selección de acuerdo con los criterios ambientales	(+)		
	308-2. Impactos ambientales en la cadena de suministro y medidas tomadas	(=)	KPI_S17 Cadena de suministro KPI_S18 Proveedores, política sobre	(=) (-)

			minerales en zona de conflicto	
--	--	--	--------------------------------	--

(+) Tono positivo, (-) tono negativo y (=) tono neutral
Fuente: Elaboración propia.

5. CONCLUSIONES

El objetivo de este artículo es por un lado resaltar la importancia de los informes de información no financiera y por otro, establecer similitudes y diferencias entre dos marcos, GRI y AECA, para la elaboración de informes no financieros o estado de información no financiera.

De las similitudes y diferencias de estas dos metodologías Modelo AECA y Marco GRI se puede resaltar el enfoque que cada una le da a la información no financiera que deben divulgar las organizaciones obligadas a realizar el estado de información no financiera.

AECA defiende el uso de un solo documento el Cuadro Integrado de indicadores (CII-FESG) en el que se integra la información de sostenibilidad con la información del gobierno corporativo y el informe de responsabilidad social. Sintetizando las características financieras y no financieras de las organizaciones explicadas mediante KPIs medibles y normalizados. Posee una gran aplicabilidad pues facilita la recopilación de datos y es sencillo de elaborar. Sin embargo, no proporciona una reflexión o explicación de ellos. Se podría decir que esta metodología esta orientada hacia a los accionistas mas que hacia los grupos de interés ya que estos no solo desean obtener un dato sino también conocer como las organizaciones gestionan sus impactos.

En contraste los estándares GRI están centrados en la redacción de un informe o memoria en el cual no solo se interesa en dar un dato de medición de desempeño sino que explica de manera detallada los objetivos, políticas y gestión de impactos de cada uno de los aspectos o cuestiones (económicos, sociales y ambientales) que debe contener el estado de información no financiera. Además, exige que las organizaciones que utilizan su metodología para la realización de sus informes diseñen una tabla índice al final del informe donde el usuario puede fácilmente ubicar la información sobre los contenidos GRI dentro de la memoria, facilitando la accesibilidad y el seguimiento de la información y aumento de la transparencia. Es decir, está orientada a dar una información mas amplia, coherente y concisa de las estrategias de creación de valor de las organizaciones a los grupos de interés ayudándolos en el momento de la toma de decisiones.

Estas diferencias de enfoque se pudieron constatar al establecer relaciones para comparar la manera como las dos metodologías tratan de explicar la temática ambiental. El Marco GRI ofrece una información mas exhaustiva, detallada y como se explica en el párrafo anterior no solo se ocupa de medir los aspectos medioambientales sino que hace un seguimiento de las políticas y gestión de los impactos medioambientales, fomentando en las empresas programas o proyectos para el cuidado de la biodiversidad, reducción de las emisiones y residuos, gestionar su cadena de suministro para que en ella se cumplan las políticas de protección ambiental y compartiendo proyectos con terceros y grupos de interés. A nivel normativo, el marco GRI exige una información de una mayor intensidad.

Adicionalmente el trabajo ha puesto de manifiesto que, en el ámbito ambiental, la gran mayoría de indicadores de AECA tienen un tono negativo: cuantifican cuestiones nocivas para el medioambiente. Este no es el caso del GRI en el que estos indicadores

negativos se combinan con otros de signo positivo y neutro, ofreciéndose información, por tanto, no sólo de los efectos nocivos de las empresas sobre el medioambiente sino también de aquellas políticas y acciones que pueden tener un impacto positivo sobre el mismo.

Actualmente solo las grandes organizaciones y las entidades declaradas de interés público están obligadas a presentar el estado de información no financiera. Las PYMES lo pueden elaborar de forma voluntaria. El marco de AECA sería más fácil de adoptar por este tipo de empresas, dada su mayor simplicidad.

De cara a futuras investigaciones sería de gran utilidad realizar un estudio profundo del tono de la información no financiera y analizar como las organizaciones podrían jugar con el, si lo utilizan para matizar informaciones que podrían dañar su imagen o si mediante este pueden manipular las actuaciones de sus agentes terceros o grupos de interés.

Referencias

- AECA. (2012). *Información integrada : el cuadro integrado de indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL*. Madrid : Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Retrieved from http://cataleg.uji.es/record=b1456417~S1*cat
- AECA. (2019). La Asociación | AECA. Retrieved April 11, 2019, from <https://aeca.es/la-asociacion/>
- AECA. (2019a). La Asociación | AECA. Retrieved April 11, 2019, from <https://aeca.es/la-asociacion/>
- AECA. (2019b). *Modelo AECA de información integrada para la elaboración del Estado de Información No Financiera. Guía ilustrativa del Modelo* . Retrieved from www.aecareporting.com
- Comisión Nacional del Mercado de Valores. (2015). *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*. Retrieved from <http://www.cnmv.es>
- Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014. por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.
- Global Reporting Initiative. (2006). *Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad* . Retrieved from <http://www.globalreporting.org>
- Global Sustainability Standards Board. (2016a). *Gri-101-foundation-2016*. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016b). *GRI-103-management-approach-2016*. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016c). *GRI 102: Contenidos Generales*. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016d). *Spanish-GRI-301-Materials-2016*. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016e). *Spanish-GRI-302-Energy-2016*. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016f). *Spanish-GRI-304-Biodiversity-2016*. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016g). *Spanish-GRI-305-Emissions-2016*. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016h). *Spanish-GRI-306-Effluents-and-Waste-2016*. Retrieved from www.globalreporting.org

- Global Sustainability Standards Board. (2016i). Spanish-GRI-308-Supplier-Environmental-Assessment-2016, 11. Retrieved from www.globalreporting.org
- Global Sustainability Standards Board. (2016j). *Spanish GRI 307: Cumplimiento Ambiental 2016*. Retrieved from www.globalreporting.org/standards/.
- Global Sustainability Standards Board. (2018). *GRI 303: Agua y Efluentes*. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2011). *Hacia la información integrada*. Retrieved from www.theiirc.org.
- ISO, Organización Social de Estandarización. (2010). *ISO 26000 visión general del proyecto*. Retrieved from https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/iso_26000_project_overview-es.pdf
- Ley 11/2018, de 28 de diciembre. por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no fin, Boletín Oficial del Estado (BOE), núm.314 de 29 de Diciembre de 2018 § (2018). <https://doi.org/BOE-A-2012-5403>
- Lizcano, J. L. (2018). "El Estado No Financiero E Informacin Integrada. El Modelo AECA." Retrieved from www.aecareporting.com
- Naciones Unidas. (2015). Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.
- OCDE. (2011). *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales Revisión 2011 Índice Declaración sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales*. OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264202436-es>
- Pacto Mundial de las Naciones. (2019). 10 Principios + 17 ODS que las empresas se comprometan. Retrieved April 23, 2019, from <https://www.pactomundial.org/2017/03/10-principios-17-ods/>
- Unctad, & Naciones Unidas. (2007). *Orientación sobre Buenas Prácticas orará la Presentación de Información sobre la Gobernanza de las Empresas*. Retrieved from <http://>