

Un análisis de los estudios acerca de las memorias de sostenibilidad en Latinoamérica*

Yully Marcela Sepúlveda Alzate, Gloria Milena Valero Zapata,
Martha Janeth Bonilla Gómez

Facultad de Contaduría Pública
Universidad Santo Tomás
<https://orcid.org/0000-0001-9085-4568>

Facultad de Contaduría Pública
Universidad Santo Tomás
<https://orcid.org/0000-0002-6796-3907>

Contador público independiente

El propósito del presente documento es, en primer lugar, identificar las publicaciones académicas sobre las memorias de sostenibilidad, en particular, las que vinculan los referentes del Global Reporting Initiative (GRI) y que tienen como objeto de estudio los contextos empresariales en Latinoamérica, para, en segundo lugar, caracterizar las publicaciones encontradas. Con ese propósito, se recolectaron 18 artículos publicados entre los años 2006 y 2016 en las bases de datos de EBSCO, JSTOR y Science Direct. La investigación desarrollada es cuantitativa y cualitativa con un enfoque descriptivo. Es de carácter cuantitativo, en la medida que hace uso de técnicas bibliométricas que permiten determinar hacia dónde se enfoca la literatura en este campo, y, a la vez, de carácter cualitativo, pues se basa en una revisión de análisis de contenido. Los resultados indican que la mayoría de los estudios se han concentrado en evaluar el uso de los informes de sostenibilidad como herramienta de informe de gestión considerando principalmente la cantidad de indicadores, el modelo escogido o adaptado, y la periodicidad y la profundidad de la información.

Palabras clave: Global Reporting Initiative (GRI), memorias de sostenibilidad, Latinoamérica, publicaciones académicas.

An analysis of the studies about sustainability reports in Latin America

The purpose of this document is initially related to the identification of academic publications on sustainability reports, in particular those that link the referents of the Global Reporting Initiative [GRI] and which are intended to study business contexts in Latin America, for later Characterize the publications found. For this purpose, 18 articles published between 2006 and 2016 were collected in the databases of EBSCO, JSTOR and ScienceDirect. The research developed is quantitative and qualitative with a descriptive approach, firstly, quantitative because it makes use of bibliometric techniques that allow to determine where the literature focuses in this field and, qualitatively because it is based on a review of content analysis. The results indicate that most of the studies have focused on evaluating the use of sustainability reports as a management reporting tool, mainly considering the number of indicators, the model chosen or adapted and the periodicity and depth of the information.

Keywords: Global Reporting Initiative (GRI), sustainability reporting, Corporate Social Responsibility (CSR), Small and medium sized enterprises (SME).

* Este artículo corresponde al capítulo derivado del proyecto de investigación *Análisis de las políticas de mitigación del impacto ambiental, en los informes de sostenibilidad GRI en el sector de alimentos en Colombia*, desarrollado durante 2016.

Uma análise dos estudos sobre relatórios de sustentabilidade na América Latina

O objetivo deste documento está inicialmente relacionado à identificação de publicações acadêmicas sobre relatórios de sustentabilidade, em particular aquelas que ligam os referentes da Global Reporting Initiative [GRI] com o objetivo de estudar os contextos de negócios na América Latina, para mais tarde caracterizar as publicações encontradas. Para tanto, 18 artigos publicados entre 2006 e 2016 foram coletados nas bases de dados da EBSCO, JSTOR e ScienceDirect. A pesquisa desenvolvida é quantitativa e qualitativa, com uma abordagem descritiva, em primeiro lugar, quantitativa, pois as técnicas bibliométricas são utilizadas para determinar como a literatura é focada neste campo, e qualitativa pois é baseada numa revisão de análise de conteúdo. Os resultados indicam que a maioria dos estudos se concentraram na avaliação do uso de relatórios de sustentabilidade como ferramenta de relatório gerencial, considerando principalmente o número de indicadores, o modelo escolhido ou adaptado e a periodicidade e profundidade das informações.

Palavras-chave: Global Reporting Initiative (GRI), relatórios de sustentabilidade, América Latina, publicações acadêmicas.

1. Introducción

En la actualidad, la información socioeconómica y ambiental ha adquirido importancia para las empresas como elemento de gestión y divulgación de la Responsabilidad Social Corporativa (RSC). Para ello, las entidades han venido implementando una combinación de referentes normativos y buenas prácticas empresariales, como el Gobierno Corporativo (GC), los principios del Pacto Mundial de Naciones Unidas, el Global Reporting Initiative (GRI), entre otros. En ese orden de ideas, se ha considerado relevante realizar un estudio de análisis de los desarrollos investigativos que sobre este tema se vienen dando.

A partir de esta necesidad, se intenta comprender la dinámica entre los principios de sostenibilidad y las organizaciones, que han sido objeto de estudio en diferentes escenarios investigativos y académicos. En el presente estudio, se plantea identificar las publicaciones académicas relacionadas con las memorias de sostenibilidad en Latinoamérica haciendo una búsqueda en bases de datos como EBSCO, JSTOR y Science Direct en el período comprendido entre los años 2006 y 2016. Para ello, sobre la base metodológica

de los estudios bibliométricos, se analizan diferentes variables en los documentos encontrados que hacen referencia a indicadores personales y de contenido, principalmente.

2. Revisión de literatura y marco teórico

En relación con las iniciativas que han surgido en pro de la responsabilidad social, se encuentran un sinnúmero de propuestas y perspectivas tanto académicas como aplicadas. Entre ellas, algunos estudios han hecho énfasis en la categorización de dichas propuestas de responsabilidad social (Vilanova, Lozano y Dinares 2006; Berbel, Reyes y Gómez 2007). En particular, Berbel, Reyes y Gómez clasifican estas propuestas en cuatro categorías:

- 1) directrices y compromisos de carácter universal, dentro de las que se encuentran las recomendaciones de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la Convención sobre los Derechos del Niño, la convención para eliminar toda forma de discriminación contra la mujer, entre otras;
- 2) guías de producción y metodologías de evaluación de informes y acciones de RSO (ISAE 3000, AA1000, el índice CRE de Colombia,

la guía GRI, la Guía Técnica Colombiana en RS que se encuentra en desarrollo por parte del Instituto Colombiano de Normas Técnicas, Icontec); 3) normas y criterios de gestión y ajuste en la implantación de RSO (SA8000, SGE21, ETHOS y la norma de Balance Social desarrollada por la Universidad Nacional de Colombia (sede Manizales) y 4) técnicas y herramientas para medir y gestionar responsablemente (el Manual de Balance Social elaborado por la OIT, la herramienta elaborada por la Asociación Nacional de Industriales de Colombia (ANDI) y la Cámara Júnior de Colombia (Antioquia), los principios y métodos para desarrollar un programa de responsabilidad social empresarial (RSE) de la Cámara Nacional de Industria de Bolivia, CPT, el índice NASCO (INA) europeo, el manual de herramientas propuesto por GEOS y Red Puentes de Argentina, entre otras) (2007, p. 28).

Entre las principales iniciativas de divulgación de información social, se encuentra la Resolución 1721 del Consejo Económico y Social (Ecosoc) de la ONU en 1972, que designó un grupo de expertos para que estudiaran las prácticas comerciales, en especial, las «restrictivas»¹ aplicadas por determinadas corporaciones en países en desarrollo. Este aspecto propició que, en el mismo año, la empresa francesa Singer publicara lo que se ha denominado como el «primer balance social» en el mundo. Con posterioridad, se promulgaron normas en diferentes contextos con el propósito de que se divulgue información social, pero, después de la Cumbre de Río en 1992, se abrió el espacio para la información sostenible (Oliveira, De Luca, Ponte y Pontes Junior, 2009).

El presente análisis se enfocará en una revisión de los estudios que se han realizado en la región de Latinoamérica en relación con la *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad* de GRI y los reportes que se han generado bajo el modelo de dicha institución específicamente. El GRI es una organización sin ánimo de lucro, fundada en 1997 por Ceres (Coalition for Environmentally Responsible Economies) y el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) en Estados Unidos. El objetivo del GRI es «hacer de la elaboración de memorias de sostenibilidad una práctica habitual proporcionando orientación y respaldo a las organizaciones» (Sepúlveda, 2013, p. 57). «Para conseguir su objetivo el GRI ha elaborado un marco general de reporte y varias versiones de su guía para la elaboración de memorias» (Sepúlveda, 2013, p. 57). Esta iniciativa pretende servir de marco para que las organizaciones revelen su información en tres dimensiones: ambiental, social y económica. En ese sentido, tiene como objetivo ayudar a establecer parámetros relacionados con la sostenibilidad para la recolección de datos útiles en cada organización. De esta manera, apunta a que la elaboración de memorias de sostenibilidad se convierta en una práctica habitual y estandarizada.

A la fecha el GRI ha emitido cuatro versiones de la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad.

En mayo de 2013 fue presentada la cuarta versión de la Guía (G4). Dentro de los cambios introducidos respecto a la tercera versión (G3), se encuentran: en primer lugar, el énfasis en el principio de materialidad,

¹ En el contexto de la Resolución 1721 de 1972 del Ecosoc, se entiende por prácticas restrictivas todas aquellas actividades desarrolladas por corporaciones que afectan negativamente el comercio en general y, en particular, el de los países en desarrollo. Tal es el caso de «Actividades de cárteles, restricciones comerciales practicadas por empresas y sociedades multinacionales, prohibiciones de exportación, acuerdos sobre repartición y asignación de mercados [...], las restricciones estipuladas en los contratos de transmisión de tecnología, la fijación de precios arbitrarios de transferencia entre la sociedad matriz y la filial, y las prácticas monopolísticas» (Ecosoc, 1972, p. 2).

que hace referencia a la revelación de los impactos sociales, ambientales y económicos significativos de la organización que podrían ejercer una influencia sustancial en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés. Un segundo cambio, es la eliminación de los niveles A, B y C de autocalificación; en lugar de establecer dichos niveles, se plantean dos opciones: la opción «core», relacionada con los elementos esenciales del reporte de sostenibilidad, y la opción «comprehensive» que requiere mayor profundidad y alcance de los indicadores relacionados para identificar aspectos materiales. Un tercer cambio, es el vínculo de la guía GRI con las guías de la OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) para empresas multinacionales, al vincular los diez principios de Pacto Global de las Naciones Unidas, así como con los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre Derechos Humanos y Negocios. Y un aspecto transversal es la integración de la cadena de suministro a lo largo de toda la guía (Sepúlveda, 2013, p. 57).

La Guía GRI es una de las iniciativas que ha tenido más acogida por parte de los diferentes países: este estándar ha sido el más utilizado a nivel mundial para la elaboración de memorias de sostenibilidad (Skouloudis, Evangelinos y Kourmoussis, 2009; Levy, Brown y de Jong 2010; Marimon, Alonso, Rodríguez y Cortez, 2012; entre otros). Sin embargo, a pesar de la acogida que ha tenido dicha propuesta, ha sido adoptada moderadamente por las empresas en Latinoamérica (Alonso-Almeida, Marimon y Llach, 2015). Por otro lado, revisiones bibliográficas acerca de las memorias de sostenibilidad han evidenciado que estos estudios se han centrado principalmente en los países desarrollados; en menor medida, en los países en vía de desarrollo y estos últimos se han centrado en Asia (Alonso-Almeida et al., 2015).

Estudios anteriores han concluido que los factores que inciden en la adopción de las memorias de sostenibilidad están relacionados con la

[...] regulación y el apoyo institucional (Delmas y Toffel, 2008; Tsang, Welford y Brown, 2009); la mejora de la imagen y confianza en el mercado (Waddock, 2008); la práctica sectorial que induce a un comportamiento mimético (Perez-Batres, Miller y Pisan, 2010; Murguía y Böhling, 2013) y la búsqueda de financiación y nuevos inversores (Gilbert y Rasche, 2007) (Alonso-Almeida et al., 2015, p. 141).

Los países desarrollados son los que han desarrollado prácticas y estrategias vinculadas con la sostenibilidad, como es el caso de las memorias de sostenibilidad (Alonso-Almeida et al., 2015).

Según los estudios de los profesores Alonso-Almeida et al. (2015), Europa es el continente líder en implementar memorias de sostenibilidad. En cuanto al sector económico en el que se concentran el mayor número de empresas que reportan memorias de sostenibilidad, los autores evidencian que son las empresas con mayor regulación y las más contaminantes las primeras y las que más adoptan estas prácticas. Así, el sector financiero, de equipamiento y los relacionados con las industrias químicas y extractivas son los sectores a nivel mundial en los que la difusión de memorias de sostenibilidad es mayor (Alonso-Almeida et al., 2015).

Para el caso colombiano, los estudios efectuados han concluido que «el proceso de generación de informes de responsabilidad social es aún una práctica en construcción, en la que las organizaciones implicadas identifican su situación y juegan diversas estrategias de producción y revelación de información» (Ariza, 2012, p. 97). Por su parte, la implementación de responsabilidad social por parte de las empresas «en América del sur es un proceso amarrado al origen institucional y a las relaciones que pueden tener la organización con sus matrices» (citado por Ariza, 2012, p. 103). Blazquez, Perreti, Burashi, Sedevich y Mondino (2010) dan cuenta de «la forma como la regulación argentina

sobre responsabilidad social ha proliferado relacionándola con su componente comunicacional» (citado por Ariza, 2012, p. 103). Del mismo modo, han evidenciado el papel de la banca colombiana en relación con los compromisos de responsabilidad social haciendo énfasis en la dimensión laboral (Blasquez et al., citados por Ariza, 2012, p. 103).

3. Metodología

La investigación desarrollada es cuantitativa y cualitativa con un enfoque descriptivo. En primer lugar, es cuantitativa porque se utilizan algunas técnicas de análisis bibliométrico con el propósito de identificar características relacionadas con el número de documentos publicados en Latinoamérica o en alguno de los países de la región, las revistas en que se publica, el período de publicación, el tipo de artículo, el área de estudio en el marco de las memorias de sostenibilidad: en general, identificar las principales tendencias al respecto (Peres Vanti, 2002). De igual forma, se realizan inferencias estadísticas sobre otras variables, como el número de autores de las publicaciones, el género de los mismos, las citas recibidas y los indicadores de citación en *Google Scholar* de los autores, el área de estudio, las palabras clave, entre otras. En segundo lugar, se trata de una investigación cualitativa, en la medida que se realiza una revisión de análisis de contenido que se centra en seguir un método sistemático, objetivo y replicable (Andréu, s/f). Dicho método parte de identificar los ejes temáticos de los documentos objeto de estudio, los objetivos y la metodología, de tal forma que se analice aspectos relacionados con las técnicas y los métodos utilizados, y, en general, el tipo de estudio para finalmente señalar los aportes y los principales resultados.

Sobre la base de lo anterior y en pro de cumplir con el propósito de la investigación, se tomaron como referente las siguientes variables:

- El estudio se centró en artículos publicados sobre memorias de sostenibilidad.
- Se utilizaron principalmente los siguientes términos de búsqueda para la selección de los artículos: *GRI Reporting*, *environmental reports*, *Triple Bottom Line*, *sustainability reports*, *sustainability reporting*.
- Las bases de datos internacionales utilizadas para la búsqueda de los artículos fueron EBSCO, JSTOR y Science Direct.
- El período de análisis de los artículos comprendió la década de 2006 a 2016. Los artículos seleccionados debían tener por objeto de estudio los contextos empresariales en Latinoamérica o en países de la región.

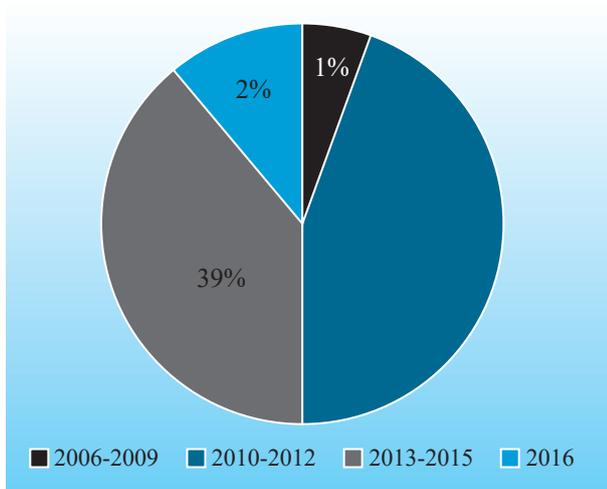
Finalmente, se revisaron dieciocho artículos relacionados con las memorias de sostenibilidad en pro de presentar las tendencias sobre el tema en el contexto seleccionado.

4. Resultados

A partir de la revisión de publicaciones académicas sobre memorias de sostenibilidad, bajo el enfoque de estudios bibliométricos, se construye una matriz organizada y clasificada por variables que finalmente permite obtener los resultados detallados en esta sección.

Para el desarrollo del estudio, se estableció el rango de años de 2006 a 2016. En función de ello, se analizan los períodos de año de mayor cantidad de artículos publicados, a partir de lo cual se construyen los siguientes resultados:

Figura 1. Publicación por año



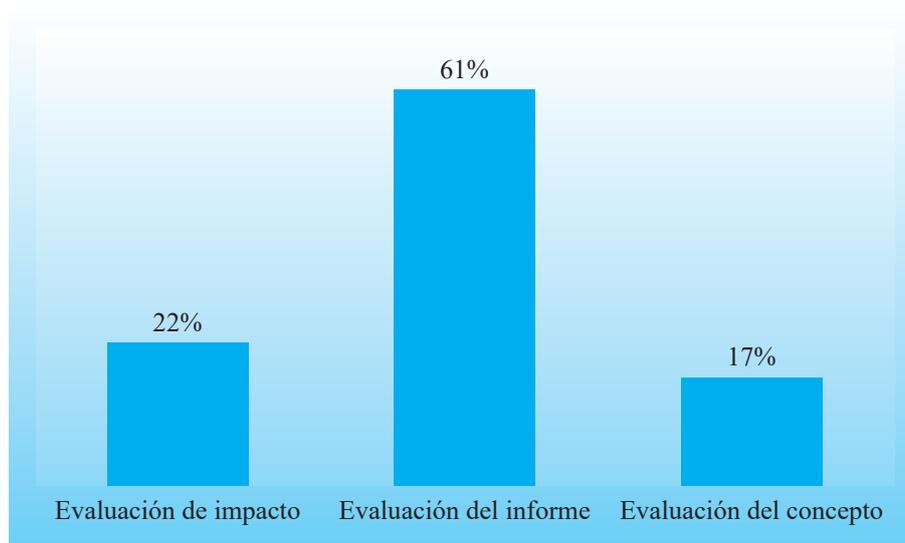
Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

De acuerdo con los hallazgos, el período de mayor publicación se concentró entre los años 2010 y 2012.

Para este período, se estaba planeando la renovación de los principios de la Cumbre de la Tierra de 1992, que cumplía diez años. Este fue un tema de alto interés en la Conferencia de Copenhague realizada en 2009 y la Cumbre de Cambio Climático de 2010 que se llevó a cabo en México. Es posible que este contexto haya generado un mayor interés por evaluar y/o revisar lo publicado en torno a los informes de sostenibilidad.

Por otro lado, es relevante resaltar que, en la mayoría de los casos —exactamente, en un 61%—, los estudios se han enfocado en analizar la herramienta utilizada. Pocos estudios se han preocupado por observar los impactos que se muestran en las memorias de sostenibilidad y otros pocos en buscar estrategias para la evolución de los reportes de información relacionada con la RSC. En la Figura 2, se observa dicho comportamiento una vez que fueron agrupados los estudios revisados en tres categorías según su propósito.

Figura 2. Resultado esperado en los estudios analizados en la investigación



Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

De igual forma, se puede observar que los artículos relacionados con los informes de sostenibilidad se concentran principalmente en temas relacionados con el GRI. Sin embargo, también, se encuentran otras categorías utilizadas:

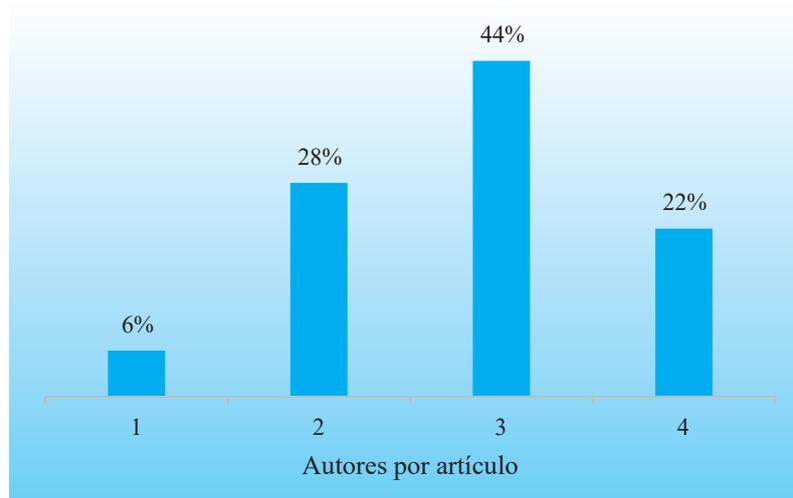
- C.A. = Contabilidad Ambiental
- D.S. = Desarrollo Sostenible
- GRI = Global Reporting Initiative
- I.S. = Informes de Sostenibilidad
- ONU = Indicadores de la ONU
- R.S. = Responsabilidad Social
- R.S.C. = Responsabilidad Social Corporativa

Otra categoría analizada se relaciona con las personas que se han dedicado a escribir sobre el tema. En esta categoría, se estableció el indicador de número de autores, factor que cuenta por lo valiosa que es la coinvestigación por documento, como lo muestra la Figura 3. En ella, se observa que solo el 6% de los

artículos ha sido escrito por un autor, mientras el 44% se ha escrito entre tres autores, cifra que representa la mayor concentración de coautoría.

En el análisis de los datos, también se analiza el país de procedencia de los autores. En la Figura 4, se puede observar que los países de origen con mayor presencia en los resultados son Brasil, al cual pertenecen el 46% de los autores analizados, y España, al cual pertenecen el 20% de los autores. En menor medida, se encuentran otros países de Latinoamérica, como Colombia y Argentina, de los cuales provienen el 6% de autores para cada uno, y México, de donde provienen el 2% de los autores. Por otro lado, destaca una alta procedencia de los Estados Unidos, que reúne el tercer porcentaje en orden descendente con un 10%. Representando a otras regiones, se encuentran países europeos, como Francia e Inglaterra, así como una participación del 2% de Japón, que es el único país asiático en nuestro grupo de estudio.

Figura 3. Factor de coinvestigación en la autoría de los artículos del estudio

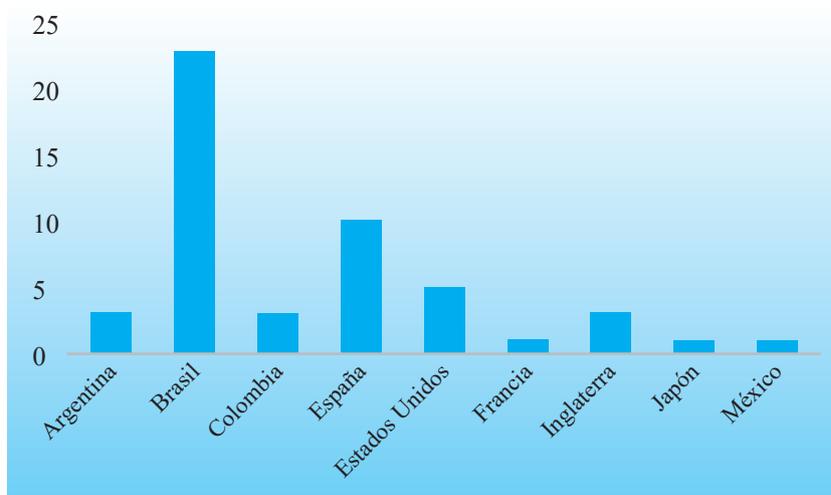


Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

Otra característica analizada en los autores que participan en el grupo de estudio es el nivel de citación encontrado para cada uno de ellos. Si bien no todos participan en esta categoría de análisis, los que mantienen este elemento activo cuentan con un volumen significativo de citaciones, como se presenta en la

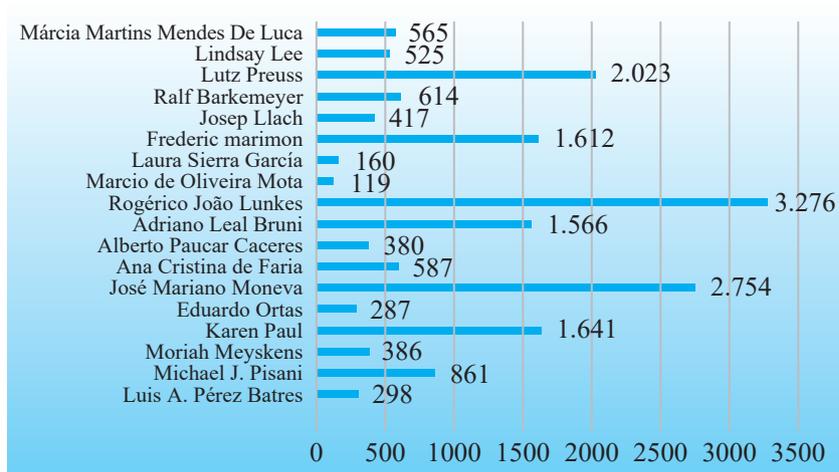
Figura 5. De acuerdo con los hallazgos, se organizan los niveles de citación de 0 a 3500 citaciones y se ha encontrado que, en nuestro grupo de estudio, Rogério João Lunkes es el autor con mayor nivel de citación, seguido de José Mariano Moneva.

Figura 4. País de procedencia de autores



Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

Figura 5. País de procedencia de autores



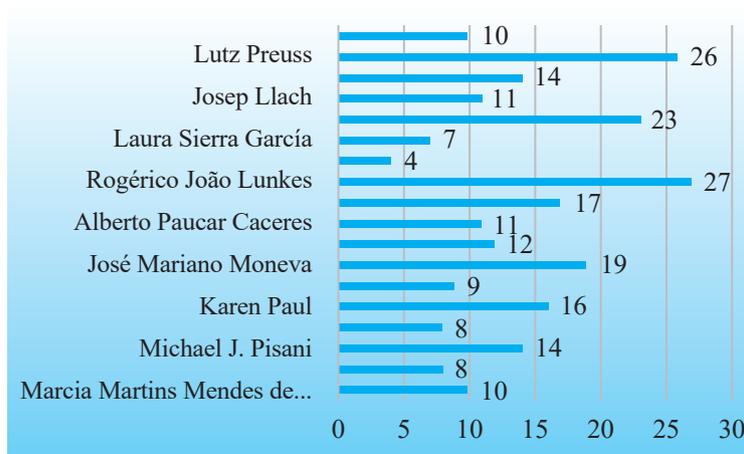
Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

Siguiendo con el factor citación, se ha determinado los siguientes resultados en relación con los índices h-index y i10-index.

El análisis del estudio utilizado en el desarrollo de los artículos muestra que predomina el enfoque cuantitativo como herramienta metodológica. El 50% de

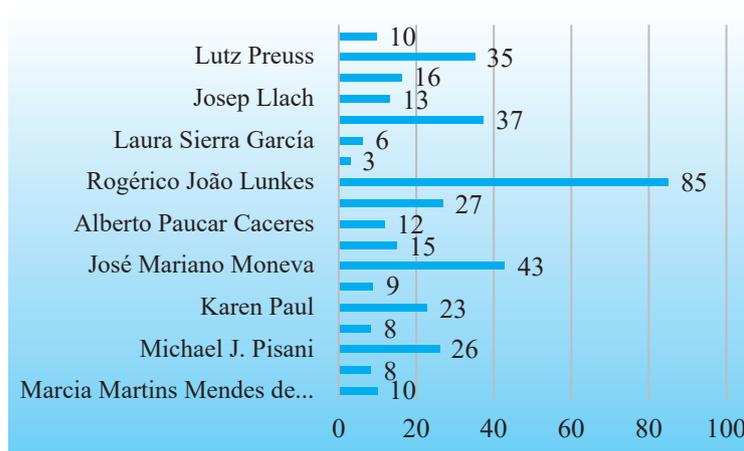
los artículos utilizan este tipo de enfoque; en ellos, predomina el uso del estudio descriptivo desarrollado a través de herramientas de estadística descriptiva. En segundo lugar, el 28% de los trabajos se desarrollan bajo el enfoque cualitativo, mientras que, en tercer lugar, un 11% corresponde a estudios documentales de análisis de contenido. En cuarto lugar, se

Figura 6. Índice h-index de los autores en estudio



Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

Figura 7. Índice i10-index de los autores en estudio



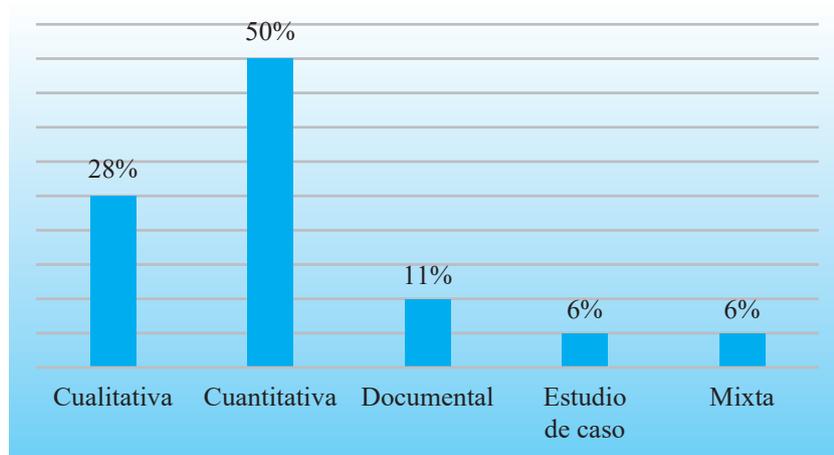
Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

encuentran algunos artículos realizados a través de la metodología de estudio de caso, y, en quinto, aquellos que utilizan la metodología mixta entre enfoque cuantitativo y cualitativo con un 6% cada una.

En el estudio, también, se considera el país de procedencia de los artículos analizados. Cabe recordar que

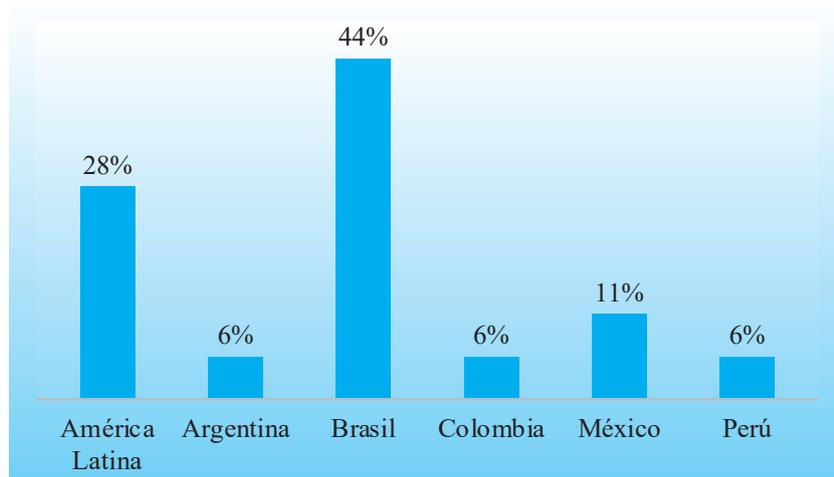
este se enfoca en América Latina y, aunque algunos artículos involucran en general el comportamiento en esta parte del mundo, otros se han elaborado específicamente en empresas de un mismo país. En esta categoría, predomina el desarrollo del tema en Brasil, como lo resume la Figura 9.

Figura 8. Enfoque metodológico utilizado en los artículos del estudio

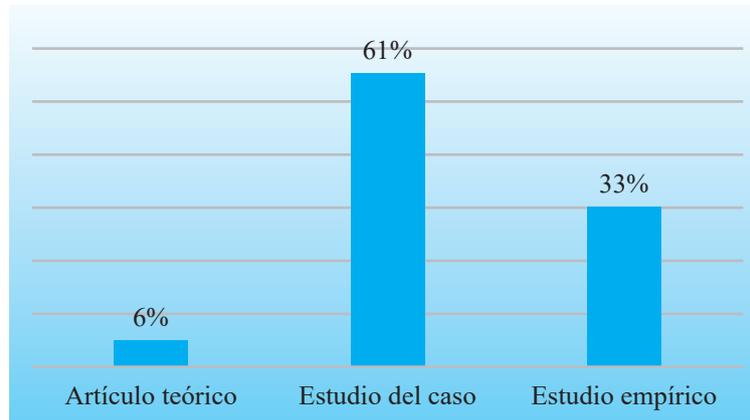


Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis

Figura 9. País y/o región de procedencia de los artículos objeto de estudio



Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis

Figura 10. Tipología de artículo

Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis

En el análisis de la construcción de los artículos de investigación, se observa que el estudio de caso es el modelo más utilizado, con un 61% de artículos elaborados. Otro estilo utilizado es el empírico, que cuenta con un 33%, mientras que el artículo teórico es el menos utilizado, con un 6%, como se muestra en la Figura 10.

Otro resultado importante evidencia que el 44% de los artículos estudiados toman como referencia la herramienta GRI para realizar sus comparaciones, mediciones y valoraciones.

5. Discusión

En general, los documentos objeto de estudio se centran en la divulgación y la aceptación de la información social y medioambiental como una herramienta que da cuenta de la Responsabilidad Social Corporativa (RSC) desde lo económico, lo social y lo ambiental «con el principal propósito de subsanar las deficiencias de los reportes financieros con relación a “la gestión socialmente responsables»» (Moneva citado en Valero, 2015, p. 21). Para ello, toman como principal guía el

Global Reporting Initiative (GRI) y los indicadores que este organismo plantea.

Las investigaciones analizadas exploran las memorias de sostenibilidad en diferentes sectores industriales, entre los que se destacan el financiero, el petrolero, el gasístico y el minero-eléctrico. Sin embargo, no se logran observar mediciones en relación con el valor del daño causado o del pasivo generado. Los datos corresponden a las actividades realizadas, ejecutadas y lideradas desde las organizaciones como parte de la aplicación de sus principios o políticas de responsabilidad social, y, por tanto, no se evidencian análisis o discusiones sobre el tema en particular.

5.1. Ejes temáticos

Los estudios plantean la revisión de la evolución de las prácticas vinculadas con la divulgación de información sostenible en Latinoamérica, y su relación con aspectos y variables como el isomorfismo, el aseguramiento y la legitimidad de las mismas (Sampaio, Gomes, Bruni y Dias Filho, 2012; Sierra-García, García-Benau y

Tabla 1. Tópicos identificados en los estudios sobre información ambiental

Tópicos	Autores
Grado de cumplimiento de la guía GRI	Travassos, Costa, Silva y Araujo (2014)
La relación con la gobernanza empresarial	Polanco, Ramírez y Orozco (2016)
El grado de divulgación y desarrollo de las memorias en contextos y sectores empresariales puntuales	<ul style="list-style-type: none"> • En México: Meyskens y Paul (2010), Durán y Paucar (2012) • En Perú: Tanaka (2015) • En Colombia: Polanco, Ramírez y Orozco (2016) • En Brasil: Rese y Dias (2010); Nogueira y Faria (2012); Mota, Mazza y Oliveira (2013); Cardoso, De Luca y Almeida (2016)
El grado de divulgación y desarrollo de las memorias en comparación con empresas tanto públicas como privadas en Latinoamérica	Ortas y Moneva (2011); Alonso, Marimon y Llach (2015); Barke-meyer, Preuss y Lee (2015); Pérez, Miller y Pisani (2010)
El grado de divulgación y desarrollo de las memorias en comparación con empresas Europa y Estados Unidos	Rosa, Lunkes, Crespo Soler y Ripoll Feliu (2013)
La presentación de indicadores bajo criterios alternos al del GRI como los siguientes:	<ul style="list-style-type: none"> • La guía establecida por la Organización de Naciones Unidas (Oliveira, De Luca, Ponte y Pontes Junior, 2009) • La adhesión al Pacto Global de Naciones: Fernández, Larra-mendy y Tellechea (2012)

Fuente: Elaboración propia a partir de matriz de análisis.

Zorio, 2014). Otros de los temas se presentan a continuación en la Tabla 1.

5.2. Objetivos

Aun cuando los ejes temáticos de los trabajos parecen tan amplios, se evidencia que los objetivos de las investigaciones están relacionados, en primer lugar, con la revisión histórica de los procesos de desarrollo y divulgación de las memorias de sostenibilidad. En segundo lugar, se vinculan con el grado de cumplimiento de los indicadores socioambientales y, en general, de la guía GRI en sus diferentes versiones, en paralelo a una preocupación por la legitimidad, el aseguramiento, la credibilidad y el nivel de isomorfismos de este tipo de estándar. Finalmente, se centran en estudios comparativos que permitan establecer aspectos como los sectores que más divulgan y la situación de un determinado contexto frente a otro teniendo en cuenta los puntos inicialmente descritos. De la misma

manera, se puede observar que, en especial, existe una preocupación por estudiar el tipo de información que reportan los sectores de mayor influencia ambiental, como en el caso del sector minero.

5.3. Metodología aplicada

A partir de la revisión, se logra establecer que los documentos objeto de estudio se clasifican en tres grupos de acuerdo con el tipo de artículo: estudios de caso (61% de los artículos revisado), en la medida en que se toma un sector empresarial, un país o —en este caso— algunos países de Latinoamérica para analizar la divulgación de las memorias de sostenibilidad; estudios empíricos (que representan un 33,3% de la muestra); y, finalmente, artículos teóricos (un 5,6%), que corresponden a aquellos que se basan en literatura investigativa existente, y promueven la ampliación o definición de un determinado constructo teórico (American Psychological Association, *s/f*).

En cuanto a la perspectiva metodológica utilizada en los documentos objeto de estudio, se encuentra una paridad porcentual entre la cuantitativa y la cualitativa. En el primer caso, ello se refleja a través de la aplicación de técnicas como estadística descriptiva, simulación de modelos, muestreo aleatorio, análisis de varianza, modelo de regresión: logística, lineal y OLS, entre otros (Ramírez y Zwerg-Villegas, 2012). En el segundo caso, la metodología cualitativa se basa en múltiples técnicas, como revisión documental, análisis de contenido, comparaciones, encuestas y entrevistas (Ramírez y Zwerg-Villegas, 2012).

5.4. Breve reseña de los resultados y/o productos

Entre los principales resultados, resalta una reiterada preocupación por determinar el grado de desarrollo, el cumplimiento, y la aceptación de la información social y ambiental en Latinoamérica como un mecanismo para evidenciar la RSC. Sin embargo, para Pérez, Miller y Pisani (2010), el interés por divulgar cada vez más información sobre la sostenibilidad empresarial está determinado por presiones institucionales globales y como una forma de legitimar las acciones a la par de imitar las estrategias aplicadas en otros contextos, sin que los informes den cuenta del impacto generado o subsanado por las organizaciones. Las principales dificultades asociadas con este tema consisten en establecer un modelo ideal para presentar dicha información y los contenidos, puntualmente, porque en unos contextos se prioriza lo ambiental, mientras que en otros, lo laboral (Oliveira et al., 2009).

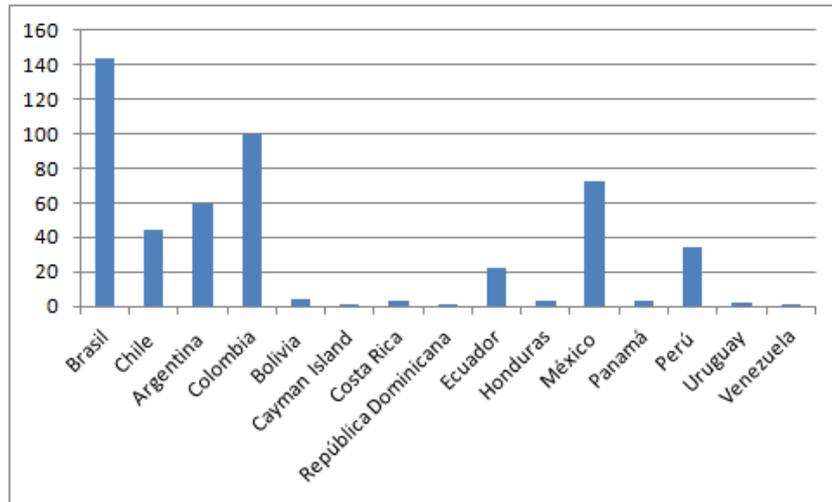
En el contexto brasileño, Colares, Martins, Rodrigues y Pontes (2009) mencionan que existe un marco de presentación de la información social y ambiental de carácter local, establecido por el Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase). Asimismo, los autores plantean que determinadas empresas

brasileñas implementan la guía de indicadores específicos sobre RSC publicada por la ONU en 2008 para empresas en economías emergentes, que se sustenta en varios referentes, como el GRI, la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Además, dicho documento es compatible con las Normas de Internacionales de Información Financiera (NIIF), aun cuando la guía de mayor reconocimiento y aceptación a nivel internacional es la del GRI.

A pesar de que las memorias de sostenibilidad son informes de carácter voluntario, determinadas propuestas para medir las prácticas empresariales sostenibles —como la establecida por Bovespa (principal bolsa de valores de Brasil) con el índice de sustentabilidad empresarial (ISE)— motivan a las organizaciones que cotizan en bolsa a divulgar un mayor número de información y de indicadores sociales como ambientales (Oliveira et al., 2009). No obstante, en contextos como el mexicano, las empresas y las familias son resistentes a divulgar información sobre el actuar socialmente responsable, debido principalmente a los altos niveles de corrupción y a la inseguridad nacional. Cabe resaltar que las corporaciones mexicanas han comenzado a percibir la RSC como una buena señal para el desarrollo económico (Meyskens y Paul, 2010).

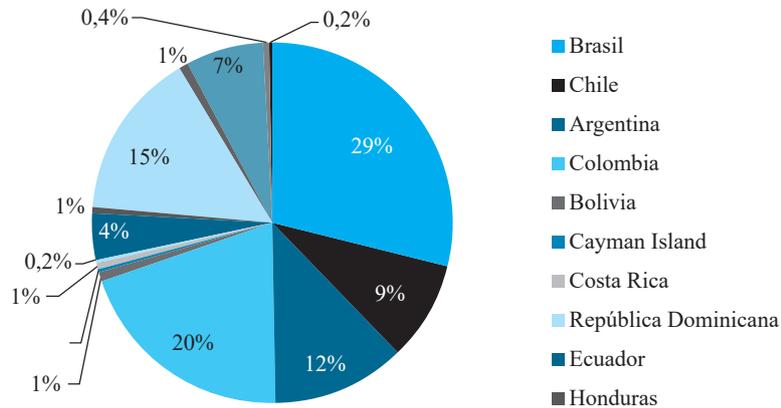
En Latinoamérica, el grupo de países donde se encuentran las empresas que generan mayor número de reportes bajo GRI son Brasil, que para el año 2011 cuenta con aproximadamente la mitad de los reportes (48,2%), y Chile en segundo lugar, con un 17,9%. Estas cifras, tomadas del estudio de Alonso-Almeida et al. (2015), se pueden corroborar con los datos recogidos en la base de datos del GRI. En la Figura 11, se muestra el número de reportes bajo GRI clasificados por país para el año 2015 en la región de Latinoamérica y, en la Figura 12, se muestra dicha información expresada en porcentajes.

Figura 11. Número de reportes bajo GRI por país para Latinoamérica (2015)



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos del GRI.

Figura 12. Porcentaje de reportes bajo GRI por país para Latinoamérica (2015)

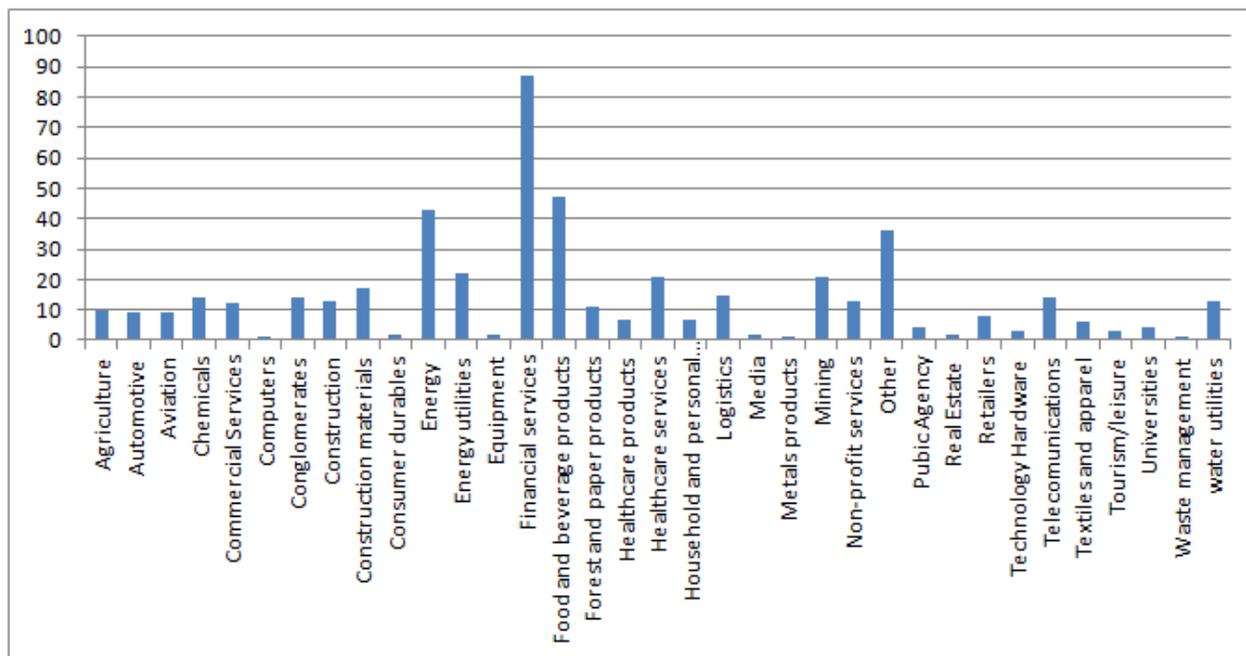


Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos del GRI.

Estos gráficos permiten corroborar que Brasil es el país en el que se encuentran el mayor número de empresas que reportan memorias de sostenibilidad (con un 29% del total de reportes para Latinoamérica), seguido de

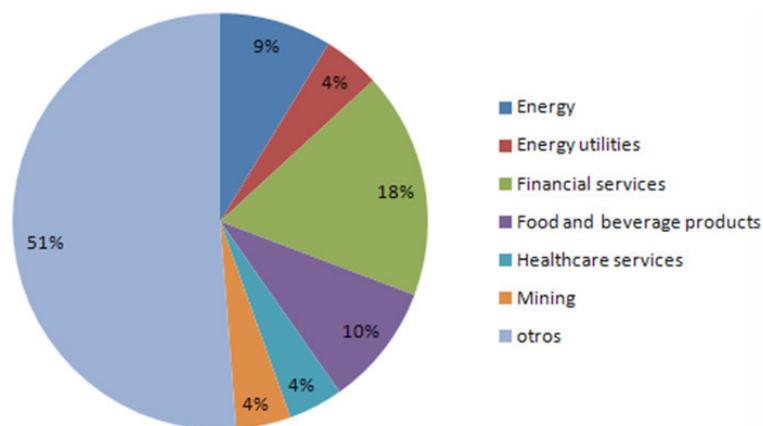
Colombia (con un 20%). Estos datos soportan lo establecido en estudios anteriores. En las siguientes figuras (13 y 14), se relaciona el número y el porcentaje de empresas distribuidas por sector económico.

Figura 13. Número de reportes bajo GRI por sector económico para Latinoamérica (2015)



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos del GRI.

Figura 14. Porcentaje de reportes bajo GRI por sector económico para Latinoamérica (2015)



*En «Otros», se incluyen los sectores de agricultura, automotor, aviación, químico, servicios comerciales, conglomerados, construcción.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos del GRI.

A partir de ello, se evidencia que los sectores en los que se concentra el mayor número de empresas que hacen uso de las memorias de sostenibilidad son aquellos en los que el impacto ambiental es mucho más evidente, como es el caso del sector energético. En primer lugar, lo ocupa el sector financiero, con un 18%. Estas cifras corroboran las evidencias recogidas en los estudios de los profesores Alonso, Marimon y Llach, quienes sostienen que «El sector financiero utiliza GRI para reforzar su imagen de honestidad en su actividad económica y es el sector líder a nivel mundial siendo la banca europea, especialmente la española, la que ha impulsado la adopción del GRI en todos los países donde se ha implantado» (2015, p. 148).

6. Conclusiones

La revisión de publicaciones sobre memorias de sostenibilidad en el contexto latinoamericano evidencia la necesidad de criterios tangibles más allá del GRI para organizaciones y *stakeholders* en economías emergentes (Oliveira et al., 2009), y para empresas que no necesariamente coticen en bolsa. En la misma línea, se requieren estudios que evidencien y comparen los resultados de la RSC en contextos diferentes a los países desarrollados.

En el contexto latinoamericano, se observa que el reporte de memorias de sostenibilidad es una práctica que ha sido desarrollada principalmente por las empresas en el sector de energía y el sector financiero. El mayor número de empresas que reportan bajo GRI se han concentrado en Brasil (que ocupa el primer lugar en el número de reportes) y Chile (que se ubica en el segundo lugar). En el caso colombiano, se evidencia una alta participación del sector financiero.

Entre los hallazgos, se evidencia la necesidad de incorporar a la pequeña y la mediana empresa en la generación de información de tipo ambiental y social.

Aún se debe desarrollar trabajo en términos de generación de información ambiental y social por parte de las empresas. En ese marco, surge la interrogante acerca de si la escasa participación en la generación de reportes de sostenibilidad obedece a una falta de implementación de programas y políticas ambientales al interior de las empresas.

Con respecto a los estudios relacionados con la generación de información de carácter ambiental y social bajo el modelo GRI, se evidencia que su foco ha estado principalmente en los países desarrollados y en menor medida en los países en vía de desarrollo (Alonso-Almeida et al., 2015).

Finalmente, se concluye que los informes de sostenibilidad estandarizados bajo normas previamente descritas sirven de guía para las organizaciones como medio informativo. De esta manera, cumplen con el propósito para el cual han sido creadas, lo que deja abierto un espacio para el desarrollo de la Contabilidad Ambiental en lo que refiere a valorar y registrar el impacto generado —sea positivo o negativo, o activo o pasivo—, y su comportamiento en el aumento o la disminución de un período a otro.

Referencias

- Alonso, M. del M., Marimon, F. y Llach, J. (2015). Difusión de las memorias de sostenibilidad en Latinoamérica: análisis territorial y sectorial. *Estudios Gerenciales*, 31, 139-149. <https://doi.org/10.1016/j.estger.2015.01.002>
- American Psychological Association (APA) (s/f). *Tipos de artículos*. Recuperado el 4 de julio de 2016, de <http://normasapa.net/tipos-de-articulos/>
- Andréu, J. (s/f). *Las técnicas de análisis de contenido: Una revisión actualizada*. Recuperado el 25 de junio de 2016, de <http://public.centrodeestudiosandaluces.es/pdfs/S200103.pdf>

- Ariza, E. D. (2012). El camino hacia la revelación: evolución de los informes de responsabilidad social en Colombia (2006-2009). *Revista Facultad de ciencias Económicas: investigación y reflexión*, XX(2), 97-120. <https://doi.org/10.18359/rfce.2166>
- Barkemeyer, R., Preuss, L. y Lee, L. (2015). On the effectiveness of private transnational governance regimes - Evaluating corporate sustainability reporting according to the Global Reporting Initiative. *Journal of World Business*, 50, 312-325. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2014.10.008>
- Berbel, G., Reyes, J. D. y Gómez, M. (2007). La responsabilidad social en las organizaciones (RSO): análisis y comparación entre guías y normas de gestión e información. *Innovar*, 17(29), 27-48. Recuperado el 20 de septiembre de 2016, de <http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/19584>
- Cardoso, V. I. C., De Luca, M. M. M. y Almeida, T. A. (2016). Práticas de disclosure econômico e socioambiental nas maiores empresas do Brasil. *Revista de Administração Universidad Federal Santa Maria*, 9(1), 156-173. Recuperado el 28 de octubre de 2016, de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273445396010>
- Consejo Económico y Social (Ecosoc) (1972). *Resolución 1721 (LIII). Los efectos de las corporaciones multinacionales en el proceso de desarrollo y en las relaciones internacionales*. Recuperado el 6 de julio de 2016, de <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/NR0763/45/IMG/NR076345.pdf?OpenElement>
- Durán, J. y Paucar, A. (2012). A system dynamics sustainable business model for petroleos mexicanos (pemex): case based on the Global Reporting initiative. *Journal of the operational research society*, 63(8), 1065-1078. Recuperado el 20 de octubre de 2016, de <http://link.springer.com/article/10.1057/jors.2011.115>
- Fernández, L., Larramendy, E. y Tellechea, P. (2012). Avances en la exposición contable de CoPs y Memorias GRI. *Pecunia*, 15, 109-128. Recuperado el 23 de octubre de 2016, de <http://revpubli.unileon.es/index.php/Pecunia/article/view/806/717>
- Global Reporting Initiative (GRI) *Global Reporting Initiative*. Consulta: 10 de junio de 2016. <https://www.global-reporting.org/Pages/resourcelibrary.aspx?resSearchMode=resSearchModeText&resSearchText=reports+list>
- Levy, D., Brown, H.S. y de Jong, M. (2010). NGO Strategies and the Politics of Corporate Governance: the Case of Global Reporting Initiative. *Business and Society*, 49, 88-115. <https://doi.org/10.1177/0007650309345420>
- Marimon, F., Alonso-Almeida, M. d. M., Rodríguez, M. d. P., Cortez Alejandro, K. A. (2012). The worldwide diffusion of the global reporting initiative: What is the point? *Journal of Cleaner Production*, 33, 132-144. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.04.017>
- Meyskens, M. y Paul, K. (2010). The evolution of corporate social reporting practices in Mexico. *Journal of Business Ethics*, 91(2), 211-227. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0615-x>
- Mota, M. O., Mazza, A. C. A. y Oliveira, F. C. (2013). Uma análise dos relatórios de sustentabilidade no âmbito ambiental do Brasil: sustentabilidade ou camuflagem? *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(1), 69-80. <https://doi.org/10.4013/base.2013.101.06>
- Nogueira, E. P. y Faria, A. C. (2012). Sustentabilidade nos principais bancos brasileiros: Uma análise sob a ótica da Global Reporting Initiative. *Revista Univer-so Contábil*, 8(4), 119-139. <https://doi.org/10.4270/ruc.2012434>
- Oliveira, M. C., De Luca, M. M. M., Ponte, V. M. R. y Pontes Junior, J. É. (2009). Disclosure of social information by Brazilian companies according to United Nations indicators of corporate social responsibility. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(51), 116-132. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772009000300008>
- Ortas, E. y Moneva, J. (2011). Origins and development of sustainability reporting: Analysis of the Latin

- American context. *Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, 5(2), 16-37.
- Peres Vanti, N. (2002). Da bibliometria à webmetria: Uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência da Informação*, 31(2), 152-162.
- Pérez, L., Miller, V. y Pisani, M. (2010). CSR, sustainability and the meaning of global reporting for Latin American corporations. *Journal of Business Ethics*, 91(2), 193-209. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0614-y>
- Polanco, J., Ramírez, F. y Orozco, M. (2016). Incidencia de estándares internacionales en la sostenibilidad corporativa: una perspectiva de la alta dirección. *Estudios Gerenciales*, 32(139), 181-192. <https://doi.org/10.1016/j.estger.2016.05.002>
- Ramírez, F. H. y Zwerg-Villegas, A. M. (2012). Metodología de la investigación: más que una receta. *AD-minister*, 20, 91-111.
- Rese, N. y Dias, D. (2010). Análise dos relatórios de sustentabilidade de Bancos Comerciais. *Revista de Administração FACES*, 2(1), 130-149.
- Rosa, F. S., Lunkes, R. J., Crespo Soler, C. y Ripoll Feliu, V. (2013). Estudio sobre o Global Report Initiative de empresas de energia elétrica dos Estados Unidos, do Brasil e da Espanha no período de 1999 a 2010. *Revista Organizações em Contexto*, 9(17), 99-124. <https://doi.org/10.15603/1982-8756/roc.v9n17p99-124>
- Sampaio, M. S., Gomes, S. S., Bruni, A. L. y Dias Filho, J. M. (2012). Evidenciação de informações socioambientais e isomorfismo: Um estudo com mineradoras brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 105-122. <https://doi.org/10.4270/ruc.2012107>
- Sepúlveda, Y. M. (2013). *La pyme como actor social responsable: Un diagnóstico sobre la vinculación de las pymes colombianas a la responsabilidad social desde una aproximación crítica*. Tesis de maestría en Administración. Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Económicas, Bogotá.
- Sierra-García, L., García-Benau, M. y Zorio, A. (2014). Credibilidad en Latinoamérica del Informe de Responsabilidad Social Corporativa. *Revista de Administração de Empresas*, 54(1), 28-38. <https://doi.org/10.1590/S0034-759020140104>
- Tanaka, G. (2015). Environmental accounting in Peru: A proposal based on the sustainability Reporting in the mining, oil and gas industries. *Revista Contabilidad y Negocios*, 10(19), 5-26.
- Travassos, S. K. M., Costa, J. I. F., Silva, W. E. y Araujo, M. L. (2014). Uso dos indicadores essenciais da GRI nos relatórios das empresas dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública no Brasil. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade – GeAS*, 3(2), 113-119. Recuperado el 2 de mayo de 2016, de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=471647054007>
- Valero, G. (2015). *Evolución y tendencias de las memorias de sostenibilidad desde la perspectiva contable, a partir de la revisión del contexto colombiano*. Tesis de maestría en Medio Ambiente y Desarrollo. Bogotá: Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Estudios Ambientales. Recuperado el 4 de julio de 2016, de <http://www.bdigital.unal.edu.co/51366/1/52960373.2015.pdf>
- Vilanova, M., Lozano, J. y Dinares, M. (2006). *Accountability. Comunicación y reporting en el ámbito de la RSE*. Madrid: Foro para la Evaluación de la Gestión Ética – Foretica.

Fecha de recepción: 20 de junio de 2017

Fecha de aceptación: 18 de setiembre de 2018

Correspondencia: yullysepulveda@usantotomas.edu.co
gloriavalero@usantotomas.edu.co
mbonilla@unisangil.edu.co