POTENCIALIDADES Y LIMITACIONES DE LOS ESTÁNDARES DE LA GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO



Agosto de 2026





PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA
Abelardo Gabriel de la Espriella Otero

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Miguel Gómez Martínez

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN (E)
Carlos Andrés Rodríguez Ramírez

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN (E)
William Duwan Parada Ochoa

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Elizabeth Soler Castillo

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Andrés Camilo Santos Ospina

SECRETARIO GENERAL
Freddy Armando Castaño Pineda

COORDINADORA DEL GIT DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS
Catherin Jhoana Amaris Jerez

EQUIPO TÉCNICO
Andrés Cabrera Narváez
Mayra Alejandra Zambrano Rodríguez

EQUIPO ASESOR
Mauricio Gómez Villegas, profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia

CONTENIDO

1. Introducción 1
2. Sobre el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) 3
3. Estándares Universales: aspectos generales, potencialidades y limitaciones 5
3.1. Propósito, usuarios y conceptos clave 6
3.1.1. Potencialidades y limitaciones del propósito de la elaboración de informes de sostenibilidad, usuarios y conceptos clave 8
3.2. Principios y requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad 12
3.2.1. Potencialidades y limitaciones de los principios y requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad 15
3.3. Gobernanza y estrategia de desarrollo sostenible 18
3.3.1. Potencialidades y limitaciones de la gobernanza y la estrategia de sostenibilidad 24
3.4. Participación de grupos de interés 27
3.4.1. Potencialidades y limitaciones de las prácticas de participación de grupos de interés 27
3.5. Temas materiales 30
3.5.1. Potencialidades y limitaciones de los temas materiales 34
4. Estándares Temáticos: aspectos generales, potencialidades y limitaciones 37
4.1. Estándares GRI 200 39
4.1.1. Potencialidades y limitaciones de los estándares GRI 200 Potencialidades 44
4.2. Estándares GRI 100 y 300 46
4.2.1. Potencialidades y limitaciones de los estándares GRI 100 y 300 66
4.3. Estándares GRI 400 68
4.3.1. Potencialidades y limitaciones de los estándares GRI 400 77
5. Conclusiones 79
6. Referencias 84
7. Anexos 87

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Propósito, usuarios y conceptos clave de los estándares GRI 6
Tabla 2. Principios para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad 12
Tabla 3. Requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad conformidad con GRI 13
Tabla 4. Gobernanza y estrategia de desarrollo sostenible 18
Tabla 5. Participación de los grupos de interés 27
Tabla 6. Pasos para determinar los temas materiales 30
Tabla 7. Estándares GRI 200, contenidos y requerimientos 39
Tabla 8. Estándares GRI 100, contenidos y requerimientos 46
Tabla 9. Estándares GRI 300, contenidos y requerimientos. 57
Tabla 10. Estándares GRI 400, contenidos y requerimientos.....68

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1. Relación de los estándares temáticos GRI con los programas del PIGA, los IBSO de las NIS del CINIF y los indicadores de los ODS 87

1. Introducción

La *Global Reporting Initiative* (GRI) se fundó en 1997 como una iniciativa derivada de una coalición entre la organización no gubernamental *Coalition for Environmentally Responsible Economies* (CERES) y el Instituto Tellus, con la participación del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), en respuesta a la creciente preocupación internacional por los impactos sociales y ambientales de la actividad empresarial y las limitaciones de los sistemas tradicionales de información financiera para dar cuenta de dichos impactos. Su propósito inicial fue crear un mecanismo de divulgación de información para garantizar que las organizaciones se adhirieran a los principios de conducta ambiental responsable, lo que posteriormente se amplió para incluir asuntos sociales, económicos y de gobernanza (GRI, s.f.)

La primera herramienta desarrollada fue la *GRI Guidelines* (G1), publicada en el año 2000, con el fin de ofrecer criterios para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad. Posteriormente, entre 2002 y 2013, estas guías fueron objeto de ampliaciones y revisiones (G2, G3, G3.1 y G4), hasta la formalización de los estándares en el año 2016, los cuales fueron revisados en el año 2021 (Adams et al., 2022). Desde entonces, los estándares vienen complementándose y revisándose permanentemente. Esto permitió que GRI se consolidara como un referente global de estandarización de información de sostenibilidad, ampliando su arquitectura mediante actualizaciones y el desarrollo de estándares universales, temáticos y sectoriales para la rendición de cuentas bajo la materialidad de impacto (Adams et al., 2022).

Como parte de su proceso de consolidación y legitimación internacional, GRI adoptó un modelo de gobernanza *multistakeholder* que incorporó a empresas, organizaciones de la sociedad civil, inversionistas, firmas consultoras, academia y organismos internacionales. Este modelo ha facilitado su amplia difusión y adopción a nivel global, incluyendo su uso por parte de entidades del sector público.

Al respecto, Adams et al. (2022) señalan que los estándares GRI se han convertido en el referente más completo y ampliamente utilizado en todo el mundo, tanto así que, desde 1993, la mayoría de las grandes empresas del mundo los utilizan para la elaboración de sus informes de sostenibilidad. Al respecto, Luque Vílchez et al. (2023) mencionan que estos estándares han sido reconocidos y utilizados por muchas empresas que cotizan en bolsa, además de encontrar una amplia difusión entre empresas y organizaciones que no cotizan en bolsa. Así las cosas, la popularidad de GRI puede crear presiones normativas sobre las empresas para que se ajusten a ellas, aunque la elaboración de informes en sí siga siendo voluntaria (Laine et al.,2021).

Además, los estándares GRI han sido reconocidos por su carácter sistémico, toda vez que se han estructurado en un sistema de estándares que funcionan de manera articulada para identificar, gestionar y divulgar los impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones. Al respecto, Yadava y Sinha (2016), como se citó en Ali et al. (2023), señalan que estos estándares han ayudado a las empresas a proporcionar información sistemática sobre su desempeño en las dimensiones sociales y ambientales de la sostenibilidad.

Así mismo, los estándares GRI se reconocen por su flexibilidad que implica la posibilidad de no aplicar todos los estándares, requerimientos e indicadores. Al respecto, GRI (2022a) señala que una organización puede elaborar un informe utilizando como referencia los estándares GRI si no puede cumplir todos los requerimientos para elaborar un informe conforme a los estándares GRI.

No obstante, la lógica predominantemente privada de los estándares GRI plantea desafíos conceptuales y operativos para el sector público, donde los objetivos de la información y los usuarios de la información son distintos.

En este sentido, el creciente interés por incorporar criterios de información de sostenibilidad en la gestión pública hace necesario examinar la pertinencia y los alcances de los estándares GRI en el sector público colombiano. Por ello, este documento tiene como propósito revisar los requerimientos de los estándares Universales y Temáticos de GRI, con el fin de identificar algunas potencialidades y limitaciones las cuales se abordan en dos niveles: i) potencialidades y limitaciones generales, asociadas a los principales contenidos de los estándares universales y temáticos de GRI; y ii) potencialidades y limitaciones específicas, relacionadas con su observancia en el sector público colombiano, a la luz de Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) el cual fue definido por medio de la Ley 298 de 1996 y desarrollado conceptualmente en el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, con miras a identificar elementos que podrían contribuir en la definición de la política de regulación de información contable de sostenibilidad en el sector público colombiano.

En términos generales, los estándares GRI se estructuran a partir de requerimientos, recomendaciones y orientaciones para la elaboración y divulgación de información de sostenibilidad. Sin embargo, en este documento solo se presentan los requerimientos de información de cada estándar señalado, por lo que las recomendaciones y orientaciones pueden ser consultadas directamente en los estándares GRI.

Por consiguiente, este documento se estructura, además de esta introducción, en los siguientes apartados: ii) sobre el SNCP; iii) los principales aspectos definidos en los estándares universales de GRI, incluyendo los comentarios sobre sus potencialidades y limitaciones generales y específicas; y iv) los principales

aspectos definidos en los estándares temáticos de GRI, junto con sus principales potencialidades y limitaciones generales y específicas. Además, este documento finaliza con unas breves conclusiones.

2. Sobre el Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP)

La identificación de las potencialidades y limitaciones de las NIIF S1 y S2 requiere considerar la definición, estructura y desarrollo conceptual del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP). El SNCP es definido en la Ley 298 de 1996 y en el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública como "el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente que, al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y para el ejercicio del control interno y externo de la administración pública" (CGN, 2017, párr. 51). El SNCP se construye sobre las características jurídicas, económicas y sociales del entorno del sector público colombiano, de manera que los estados, informes y reportes contables generados (sobre información financiera y no financiera) respondan a las necesidades comunes de los usuarios de la información (CGN, 2017).

En este sentido, el SNCP se desarrolla considerando las características jurídicas, económicas y sociales del entorno del sector público colombiano; las capacidades institucionales, humanas y financieras de los preparadores de información; así como las obligaciones y limitaciones que imponen las disposiciones legales aplicables, la función económica que desarrollan las entidades y los fines esenciales del Estado en procura del bienestar general. Las características jurídicas, económicas y sociales del entorno del sector público colombiano inciden en el concepto de entidad contable pública, así como en los propósitos del SNCP. Además, influyen en el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades; en el horizonte temporal en el que deben ser presentados los estados, informes y reportes contables; y en la estructura y procesos del SNCP (CGN, 2017).

Sobre los propósitos del SNCP, dicho Referente establece que son: la gestión eficiente, transparencia, rendición de cuentas y control. La gestión eficiente implica el apoyo a las decisiones de los gestores responsables de ejecutar funciones de cometido estatal para asegurar que los recursos y el patrimonio público sean administrados de manera eficiente. La transparencia fomenta que las decisiones y el uso de los recursos sean transparentes y de conocimiento público. La rendición de cuentas facilita que los servidores públicos y los administradores de recursos rindan cuentas a los grupos de interés de forma periódica sobre el uso de los recursos. El control, ejercido tanto de forma interna y externa, garantiza el cumplimiento de la legalidad y la protección de los recursos y el patrimonio público (CGN, 2017).

Considerando las características del entorno del sector público colombiano sobre las cuales se construye el SNCP, así como las necesidades comunes de información de los usuarios que los estados, informes y reportes contables (generados a partir de información financiera y no financiera) deben satisfacer, la Contaduría General de la Nación definió cuatro marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general. Estos marcos normativos son: i) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; ii) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; iii) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y iv) Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Las entidades que aplican el Marco Normativo para Entidades de Gobierno tienen como principal objetivo "la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y prestación de servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad" (CGN, 2024a, párr. 4). Además, "sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales" (CGN, 2024a, párr. 5); e independientemente de que tengan o no personería jurídica, sus actividades de producción y distribución de bienes o servicios se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado (CGN, 2024a). Los usuarios de la información de las entidades de gobierno son, entre otros: los ciudadanos; los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social; los gestores; las agencias que realizan transferencias a entidades de gobierno; los prestamistas que suministran recursos a la entidad y los terceros que financian los servicios que presta la entidad; los órganos de representación política como el Congreso, las asambleas y los concejos; los organismos de control externo y la Contaduría General de la Nación. Para estos usuarios, la información es útil para la satisfacción de sus necesidades si permite la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control (CGN, 2024a).

Las empresas que aplican el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público son aquellas que participan en operaciones financieras, invierten en mercados globalizados a través de la adquisición de empresas o participación en filiales, participan en operaciones mercantiles y acceden al mercado bursátil con la colocación de valores. Los usuarios de estas empresas son inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales. Para estos usuarios, la información es útil para la satisfacción de sus necesidades si permite la toma de decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad (IASB, 2018).

Las empresas que aplican el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se caracterizan porque, entre otros aspectos

> tienen la facultad de contratar en su propio nombre; tienen capacidad financiera y operativa para ejecutar actividades; venden bienes o prestan servicios, de lo cual obtienen beneficios económicos en el curso normal de su operación; no dependen generalmente de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental, municipal o distrital, para permanecer como un negocio en marcha; y son controladas por una entidad del sector público (CGN, 2024b, párr. 5).

Los usuarios de la información de estas empresas son, entre otros: el Gobierno nacional y los gobiernos territoriales, los inversores y acreedores, las autoridades de planeación del orden nacional y territorial, los gestores, los organismos de control externo, los responsables del aseguramiento de la información financiera, los ciudadanos y la Contaduría General de la Nación. Para estos usuarios, la información es útil para la satisfacción de sus necesidades si permite la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas.

Las entidades que aplican el Marco Normativo para Entidades en Liquidación se caracterizan porque "existe un acto que ordena su supresión o disolución con fines de liquidación y que determina las condiciones y el plazo en el que se debe realizar la liquidación de la entidad" (CGN, 2020, párr. 1).

> A estas entidades no les es aplicable el principio de entidad o negocio en marcha, dado que en el futuro previsible la entidad dejará de cumplir las funciones de cometido estatal que venía desarrollando antes de que se ordenara su supresión o disolución con fines de liquidación (CGN, 2020, párr. 1).

Los usuarios de la información de las entidades en liquidación son, entre otros: los acreedores y prestamistas reconocidos en el proceso de liquidación, los ciudadanos, los gestores, los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social, los órganos de representación política como el Congreso y los organismos de control externo. Para estos usuarios, la información es útil para la satisfacción de sus necesidades si permite la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control.

3. Estándares Universales: aspectos generales, potencialidades y limitaciones

Los estándares universales configuran los fundamentos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad de conformidad con los requerimientos de GRI. Se estructuran en GRI 1: Fundamentos, GRI 2: Contenidos Generales y GRI 3: Temas Materiales. Estos estándares establecen el propósito de los estándares GRI, los conceptos clave que orientan la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad, los principios y requerimientos generales para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad, así como la participación de los grupos de interés y los temas materiales (GRI, 2022a; GRI, 2022b; GRI, 2022c).

En general, estos estándares permiten comprender la forma en que las organizaciones identifican y divulgan sus impactos económicos, ambientales y sociales, así como la manera en que describen su gobernanza, estrategia y su contexto de sostenibilidad. Igualmente, establecen el proceso metodológico para determinar los temas materiales y desarrollar mecanismos de participación de los grupos de interés. En este sentido, los estándares universales constituyen la base metodológica sobre la cual se articulan los estándares temáticos y sectoriales de GRI.

En consecuencia, aunque los estándares universales ofrecen una metodología estructurada y ampliamente reconocida para la identificación y divulgación de impactos, su aplicación en el sector público plantea desafíos conceptuales y operativos que deben analizarse a la luz del SNCP. Por ello, esta sección presenta los principales aspectos definidos en los estándares universales, así como sus principales potencialidades y limitaciones frente a su observancia en el sector público, tanto en términos generales como específicos en el contexto del sector público colombiano. La sección se organiza en los siguientes elementos: i) propósito, usuarios y conceptos clave; ii) principios y requerimientos para la elaboración de informes de sostenibilidad; iii) gobernanza y estrategia; iv) prácticas de participación de grupos de interés; y v) temas materiales.

3.1. Propósito, usuarios y conceptos clave

Los estándares universales, entre otros elementos, establecen el propósito general del sistema de estándares GRI, los usuarios y los conceptos que estructuran la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad. La Tabla 1 sintetiza los principales aspectos relacionados con el propósito, los usuarios y los conceptos clave del sistema de los estándares GRI.

Tabla 1. Propósito, usuarios y conceptos clave de los estándares GRI

Aspecto	Definición
Propósito	"El objetivo de la elaboración de informes de sostenibilidad conforme a los Estándares de elaboración de informes de sostenibilidad de GRI (Estándares GRI) es ofrecer transparencia en lo relativo a cómo una organización contribuye o pretende contribuir al desarrollo sostenible[1]" (GRI, 2022a, p. 4). Estos estándares permiten a una organización declarar de manera pública sus impactos más significativos en la economía, el medio ambiente y las personas, incluyendo los derechos humanos y cómo se gestionan dichos impactos para mejorar la transparencia y la rendición de cuentas (GRI, 2022a).
Usuarios	Del estándar: a. Organizaciones: para presentar información sobre sus impactos en la economía, el medio ambiente y las personas, incluidos los que afectan los derechos humanos. b. Grupos de interés y otros usuarios: para comprender sobre qué temas se espera que las organizaciones presenten su información (GRI, 2022a).

[1] La definición de desarrollo sostenible que adopta GRI 1 es la siguiente: "aquel que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades" (GRI, 2022a, p. 24).

Aspecto	Definición
	De la información: a. Organizaciones: para la toma de decisiones, entre otras, a la hora de establecer objetivos y metas o de evaluar y aplicar sus políticas y prácticas. b. Grupos de interés y otros usuarios: para evaluar cómo les afectan las actividades de las organizaciones. c. Inversores: para evaluar impactos de una organización y la forma en que integra el desarrollo sostenible en el modelo y estrategia empresarial. Además, ayuda a identificar riesgos y oportunidades financieras relacionadas con los impactos de la organización para evaluar su viabilidad y éxito a largo plazo. d. Investigadores y analistas: para la investigación o evaluación comparativa (GRI, 2022a).
Conceptos clave	**Impacto** El impacto se refiere al "efecto que una organización tiene o podría tener sobre la economía, el medio ambiente y las personas, incluidos los impactos sobre los derechos humanos, como resultado de sus actividades o de sus relaciones comerciales. Los impactos pueden ser reales o potenciales, positivos o negativos, de corto o largo plazo, intencionados o no intencionados y reversibles o irreversibles. Estos impactos son indicativos de la contribución, negativa o positiva, de la organización al desarrollo sostenible" (GRI, 2022a, p. 8). **Temas materiales** Se refieren a los temas que representan sus impactos más significativos sobre la economía, el ambiente y las personas, incluidos los impactos sobre los derechos humanos (GRI, 2022a). Estos impactos son de vital importancia para el desarrollo sostenible y para los grupos de interés de las organizaciones, y constituyen el eje central de la elaboración de informes de sostenibilidad (GRI, 2022a). Además, los impactos de las actividades y relaciones comerciales de las organizaciones sobre la economía, el ambiente y la sociedad pueden tener consecuencias negativas para la organización y, por lo tanto, pueden estar relacionados con su materialidad financiera. Estos impactos son importantes para aquellos interesados en el rendimiento financiero y el éxito a largo plazo de la organización (GRI, 2022a). También es importante resaltar que los temas materiales no pueden perder prioridad por no ser considerados de materialidad financiera por la organización (GRI, 2022a, p. 9). **Debida Diligencia** Es el proceso mediante el cual "una organización identifica, previene, mitiga y justifica su forma de gestionar sus impactos significativos reales y para la economía, el medio ambiente y las personas, incluidos los impactos que afectan a sus derechos humanos" (GRI, 2022a, p. 9). La debida diligencia debe llevar a una organización a abordar 1) los posibles impactos negativos mediante prevención o mitigación, y 2) los impactos negativos reales mediante remediación (GRI, 2022a). Adicionalmente, la forma en la que la organización está relacionada con los impactos negativos determina la manera en que debe abordarlos. Por lo tanto, la organización debe evitar ocasionar o contribuir a los impactos negativos mediante sus propias actividades y cuando se produzcan dichos impactos, debe proporcionar una remediación. Además, la organización debe evitar o mitigar los impactos asociados con sus relaciones comerciales, incluso si no ha contribuido a ellos. Allí, la organización no es responsable de proporcionar remediación, pero puede desempeñar un papel en el proceso (GRI, 2022a). **Grupo de Interés** Los grupos de interés se definen como individuos o grupos de individuos con intereses que "se ven afectados o podrían verse afectados por las actividades de la organización" (GRI, 2022a, p. 10). Estos no siempre tienen una relación directa con la organización, dado que los grupos de interés se evalúan para toda la cadena de valor de la organización.

Aspecto	Definición
	De acuerdo con GRI (2022a), un interés es: "algo que tiene valor para un individuo o un grupo y que puede verse afectado por las actividades de la organización" (p. 10). Adicionalmente, se establece que no todos los intereses tienen la misma importancia ni deben tratarse de la misma forma y resalta la afectación a los derechos humanos como los impactos más graves que una organización puede tener sobre las personas.

Fuente: elaboración propia con base en GRI 1.

3.1.1. Potencialidades y limitaciones del propósito de la elaboración de informes de sostenibilidad, usuarios y conceptos clave

Con base en lo anterior, el análisis del propósito, los usuarios y los conceptos clave de los estándares universales permite identificar tanto potencialidades como limitaciones, en términos generales y específicos para el sector público colombiano.

En relación con las potencialidades generales, se destaca que GRI es reconocido como uno de los referentes centrales en el proceso de estandarización de la información de sostenibilidad a nivel internacional (de Villiers et al., 2022), lo cual favorece la institucionalización de la divulgación de información social y ambiental en el ámbito organizacional (Brown et al., 2009). En este contexto, GRI ha contribuido a posicionar la materialidad de impacto como un enfoque orientado a identificar y priorizar los impactos más significativos de las organizaciones sobre la economía, el ambiente y las personas, incluidos los derechos humanos (de Villiers et al., 2022; GRI, 2022a).

En lo que respecta al propósito de los estándares GRI, estos establecen que la información de sostenibilidad debe centrarse en los impactos económicos, ambientales y sociales (incluidos los derechos humanos) significativos de la organización (GRI, 2022a). Este enfoque ha sido reconocido como un aporte relevante, en tanto que evidencia el alcance limitado de la materialidad financiera y promueve una comprensión más amplia de la rendición de cuentas organizacional (de Villiers et al., 2022). Desde esta perspectiva, los estándares contribuyen a consolidar la materialidad de impacto como eje de orientación del informe (memoria). Asimismo, se ha señalado que el propio proceso de elaboración y divulgación de información puede contribuir al aprendizaje organizacional y al desarrollo de procesos de diálogo social en torno a los impactos de las organizaciones, permitiendo clarificar conceptos y contribuir a la definición de agendas en materia de sostenibilidad (Brown et al., 2009).

Asimismo, los estándares GRI ayudan a las organizaciones a ampliar la transparencia y la rendición de cuentas en diversas cuestiones sociales y ambientales (Fonseca et al., 2014). Al respecto, Adams et al. (2021) establecen que el Global Sustainability Standards Board, como emisor de los estándares GRI, desarrolla un sistema de estándares orientado a aumentar la rendición de cuentas respecto al impacto de una organización en el desarrollo sostenible, lo que es importante para inversionistas, gobiernos nacionales, clientes y empleados, entre

otros. En este mismo sentido, Ali et al. (2023) señalan que los estándares GRI han permitido a las organizaciones la presentación de información sobre su desempeño en las dimensiones sociales y ambientales de la sostenibilidad, contribuyendo a mejorar la transparencia y la rendición de cuentas.

En cuanto a los usuarios, los estándares GRI adoptan una perspectiva *multistakeholder*, buscando que la información sea útil para una pluralidad de actores que pueden afectar y ser afectados por la actividad organizacional (Adams et al., 2021; Ali et al., 2023; de Villiers et al., 2022; Luque-Vílchez et al., 2023; Laine et al., 2021). Al respecto, Ali et al. (2023) señalan que esta característica hace que el sistema de estándares resulte más apropiado para un público más amplio, en contraste con referentes orientados prioritariamente a inversionistas; por lo que se amplían los espacios de circulación y uso de información sobre el desempeño social y ambiental, y se favorece el uso de los informes (memorias) de sostenibilidad por parte de diversos actores (Luque-Vílchez et al., 2023), entre los cuales se encuentran analistas financieros, organizaciones de la sociedad civil, consultoras especializadas y otros intermediarios de información (Brown et al., 2009). En este sentido, los estándares facilitan el diálogo y la toma de decisiones fundamentadas en torno a los impactos organizacionales (Adams et al., 2021); por lo que los grupos de interés adquieren un papel central en el proceso de elaboración de los informes (memorias) de sostenibilidad, particularmente en la identificación y divulgación de los asuntos que resultan materiales (Luque-Vílchez et al., 2023).

Sobre los conceptos clave, el desarrollo de los estándares GRI ha contribuido a estructurar un lenguaje común en torno al informe (memoria) de sostenibilidad, favoreciendo la definición de conceptos y categorías analíticas compartidas entre distintos actores que participan en este campo (Brown et al., 2009; de Villiers et al., 2022). De esta manera, los conceptos definidos en los estándares facilitan la comprensión y comunicación de la información sobre sostenibilidad en distintos contextos organizacionales. Igualmente, la incorporación explícita de elementos como la debida diligencia y el proceso de determinación de temas materiales fortalece la estructura metodológica del informe (memoria) (GRI, 2022a). En este sentido, se ha señalado que la descripción de los procesos mediante los cuales las organizaciones identifican y gestionan sus impactos no solo contribuye a una mayor sistematicidad y transparencia en la divulgación de información no financiera (Fonseca et al., 2014; Ali et al., 2023) sino que también favorece el uso de referencias comunes para explicar cómo se determinan y gestionan dichos impactos.

Además, se resalta que los estándares GRI permiten la interoperabilidad con otros estándares como las Normas Internacionales de Información Financiera de Sostenibilidad (NIIF S) (de Villiers et al., 2022; Moneva, 2024), y las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS) (Luque-Vílchez et al., 2023) con el objetivo de evitar la duplicación de información y facilitar una divulgación más eficiente y coherente. Aunque GRI inicialmente no trabajó conjuntamente

con la Fundación IFRS, posteriormente suscribió un acuerdo de cooperación con el ISSB para coordinar sus programas de trabajo y actividades de normalización, de modo que se promoviera la interconectividad entre los estándares orientados al mercado de valores y aquellos de enfoque *multistakeholder* (IFRS, 2022).

En relación con las potencialidades específicas, el enfoque *multistakeholder* resultaría convergente con los grupos de interés que pueden requerir información contable pública de sostenibilidad. Además, dicho enfoque resultaría compatible con la pluralidad de usuarios de la información reconocidos en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP). Asimismo, el énfasis en impactos podría contribuir a fortalecer la rendición de cuentas para esa diversidad de usuarios sobre los efectos de las políticas públicas y la gestión de los recursos públicos, ampliando la divulgación más allá de los riesgos y las oportunidades financieras para la entidad. Esta aproximación es coherente con el RCP, el cual reconoce a una pluralidad de usuarios con jerarquización diferenciada de acuerdo con el tipo de entidad. A manera de ejemplo, en el caso de las entidades de gobierno y de las empresas no cotizantes, los usuarios de la información financiera de propósito general son diversos y presentan una priorización específica. En las entidades de gobierno, la ciudadanía es el usuario principal; mientras que, en las empresas no cotizantes, el gobierno nacional y los gobiernos territoriales son los usuarios más importantes. En este contexto, el enfoque *multistakeholder* de GRI permitiría elaborar información de sostenibilidad, que considere esa diversidad e importancia de los usuarios.

Asimismo, el propósito de rendición de cuentas de los estándares universales GRI fortalecería el objetivo de rendición de cuentas de la información financiera de propósito general del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, ya que permitiría las entidades del sector público informar sobre los impactos económicos, ambientales y sociales, incluidos aquellos que afectan a los derechos humanos. De hecho, el enfoque basado en impactos posibilita la divulgación de información más allá de los riesgos y las oportunidades financieras para las entidades públicas, sino también de los impactos que estas generan a nivel económico, social y ambiental, lo cual resulta coherente con la rendición de cuentas sobre el uso y gestión de los recursos públicos y los efectos de las políticas públicas, así como los planes y programas implementados en cumplimiento de los fines de cometido estatal. Esto podría fortalecer la rendición de cuentas frente a la ciudadanía, los organismos nacionales e internacionales y otros actores interesados.

Otra potencialidad específica radica en que la debida diligencia potencialmente promovería un enfoque preventivo frente a los impactos derivados de las actividades de las entidades del sector público colombiano que hacen parte de sectores sensibles, por ejemplo, el sector minas y energía, en tanto que su aplicación permitiría identificar aquellos posibles impactos económicos, sociales y ambientales asociados con las actividades institucionales, así como establecer

medidas de prevención, mitigación y, cuando corresponda, de corrección o remediación. En este sentido, la debida diligencia es coherente con los deberes de las entidades públicas de actuar conforme al ordenamiento jurídico, proteger los derechos de las personas y orientar su gestión al cumplimiento de los fines de cometido estatal, promoviendo una actuación más responsable, transparente y alineada con el interés general.

En relación con las limitaciones generales, se resalta que los procesos de elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad tienden a operacionalizar la sostenibilidad mediante un conjunto de indicadores y categorías analíticas que delimitan la manera en que las organizaciones conceptualizan y comunican su desempeño en este ámbito (Journeault et al.,2021).

Además, los estándares pueden presentar limitaciones en relación con la estandarización del informe (memoria), dado que esta podría inducir a las organizaciones a concentrarse en el cumplimiento de esquemas y procedimientos técnicos, desplazando la atención de los impactos reales sobre los grupos de interés hacia la correcta aplicación de los requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad (Journeault et al., 2021).

Por otra parte, Levy y Brown (2012) sostienen que la viabilidad y expansión de GRI dependieron de obtener el apoyo de las grandes corporaciones multinacionales, lo que favoreció la consolidación de estándares compatibles con sus estructuras de gobierno corporativo. Así, la estructura conceptual de los estándares refleja las dinámicas y prioridades propias del ámbito corporativo.

En relación con el concepto de impacto, Fonseca et al. (2014) han señalado que estos estándares tienden a centrarse en el desempeño de la organización en relación con indicadores específicos sin considerar plenamente el contexto socio ecológico en el que dichos impactos se producen ni los efectos acumulativos derivados de múltiples actividades y actores. Como resultado, la información reportada puede describir aspectos del desempeño organizacional, pero no necesariamente permite comprender la magnitud, alcance o significado de los impactos en relación con los límites ecológicos, las dinámicas territoriales o los procesos sociales más amplios.

Por otra parte, es clave señalar que, aunque los estándares adoptan un enfoque *multistakeholder*, durante su implementación, las organizaciones que elaboran los informes (memorias) de sostenibilidad pueden definir los mecanismos para la identificación y participación de sus grupos de interés (Mitchell et al., 1997), lo que limitaría la capacidad de ciertos actores para influir efectivamente en la definición de los temas materiales o en la interpretación de los impactos reportados.

En relación con las limitaciones específicas, se destaca que el enfoque organizacional que subyace a los estándares GRI podría generar tensiones con la

lógica institucional del sector público. Al respecto, los estándares GRI parten de una lógica en la que la entidad individualmente considerada identifica, gestiona y divulga sus impactos principalmente a partir de sus propias actividades y relaciones comerciales. En este contexto, existirían desafíos adicionales en el sector público, ya que muchas de las acciones estatales se desarrollan en el marco de políticas públicas y se concretan mediante la gestión pública, cuyos efectos son indirectos, de largo plazo y dependen de múltiples actores institucionales y sociales. En consecuencia, la identificación, medición y atribución de impactos puede resultar más compleja que en el sector privado.

Por otro lado, la adopción de estos estándares podría verse limitada por las capacidades institucionales y la disponibilidad de información en las entidades del sector público colombiano. En la mayoría de las entidades públicas, los sistemas de información no están diseñados para capturar de manera sistemática datos sobre los impactos sociales, ambientales y económicos derivados de las actividades de las entidades del sector público, lo que puede dificultar la generación de información consistente y comparable para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad; esto constituye un desafío relevante para la implementación de estos estándares en el sector público.

Asimismo, el concepto de impacto y su gestión mediante la debida diligencia podría resultar exigente para entidades con capacidades institucionales limitadas, especialmente cuando deben evaluar relaciones comerciales o cadenas de valor. Estas complejidades se manifiestan con mayor intensidad en algunas entidades de gobierno, dado que la generación de valor público no se estructura bajo una lógica de cadena de valor corporativa, sino a través del diseño e implementación de políticas públicas, planes y programas cuyos efectos dependen de múltiples actores institucionales y sociales y se materializan en horizontes temporales amplios. En este contexto, la identificación, medición y atribución de impactos a una entidad específica podría resultar particularmente compleja, debido a la naturaleza interdependiente de los procesos de generación de valor público.

3.2. Principios y requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad

Los estándares universales también definen los principios y requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad, los cuales son esenciales para declarar que estos se han elaborado de conformidad con GRI. La Tabla 2 relaciona los principios, mientras que la Tabla 3 presenta los requerimientos.

Tabla 2. Principios para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad

Principio	Definición
Precisión	"La organización debe presentar información que sea correcta y esté lo suficientemente detallada como para permitir realizar una evaluación de los impactos de la organización" (GRI, 2022a, p. 22).

Principio	Definición
Equilibrio	"La organización debe presentar información sin sesgo y hacer una representación justa de sus impactos negativos y positivos de la organización" (GRI, 2022a, p. 23).
Claridad	"La organización debe presentar la información de una forma que resulte accesible y comprensible" (GRI, 2022a, p. 23).
Comparabilidad	"La organización debe seleccionar, compilar y presentar información sistemáticamente para facilitar tanto el análisis de los cambios que se produzcan en los impactos de la organización con el tiempo como el análisis de estos impactos con respecto a los de otras organizaciones" (GRI, 2022a, p. 23). Dicha información permite a las partes interesadas evaluar y comparar los impactos de la organización con los impactos de otras organizaciones como parte de actividades de clasificación, decisiones de inversión y programas de sensibilización (GRI, 2022a).
Exhaustividad	"La organización debe presentar información suficiente para poder evaluar los impactos de la organización durante el periodo objeto del informe" (GRI, 2022a, p. 24).
Contexto de sostenibilidad	"La organización debe presentar información sobre sus impactos en el contexto más amplio de desarrollo sostenible" (GRI, 2022a, p. 24).
Puntualidad	"La organización debe presentar información con una programación periódica y la pondrá a disposición del público a tiempo para que sus usuarios tomen decisiones" (GRI, 2022a, p. 25). El principio de puntualidad se refiere a con qué periodicidad y en qué plazo después del periodo objeto del informe se publica la información.
Verificabilidad	"La organización debe recolectar, registrar, compilar y analizar la información de tal forma que pueda examinarse para determinar su calidad" (GRI, 2022a, p. 25).

Fuente: elaboración propia con base en GRI 1.

Tabla 3. Requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad conformidad con GRI

Requerimiento	Definición
1. Aplicar los principios para la elaboración de informes	La organización debe aplicar los principios de precisión, equilibrio, claridad, comparabilidad, exhaustividad, contexto de sostenibilidad, puntualidad y verificabilidad (GRI, 2022a).
2. Presentar los contenidos correspondientes a GRI 2	La organización debe presentar toda la información correspondiente a los contenidos de GRI 2. El Estándar permite que la organización dé motivos para la omisión de estos contenidos a excepción de los siguientes: 1. Contenido 2-1 Detalles organizativos 2. Contenido 2-2 Entidades incluidas en la elaboración de informes de sostenibilidad 3. Contenido 2-3 Periodo objeto del informe, frecuencia y punto de contacto 4. Contenido 2-4 Reexpresiones de información 5. Contenido 2-5 Verificación externa (GRI, 2022a).
3. Determinar los temas materiales	La organización debe 1) determinar sus temas materiales en función de sus circunstancias particulares; y 2) revisar los Estándares Sectoriales GRI aplicables a su sector para identificar cuáles de los temas incluidos en dichos estándares son materiales, y enumerar en el índice de contenidos GRI aquellos que no resulten materiales explicando el motivo (GRI, 2022a).
4. Presentar los contenidos correspondientes a GRI 3	La organización debe: 1. Presentar información sobre su proceso de determinación de los temas materiales usando el contenido 3-1 (Proceso de determinación de los temas materiales) 2. Presentar una lista de sus temas materiales usando el contenido 3-2 (Lista de temas materiales) 3. Presentar información sobre cómo aborda cada tema material usando el Contenido 3-3 (Gestión de los temas materiales). Si la organización no puede cumplir con este requerimiento, deberá proporcionar un motivo en el índice de contenidos (GRI, 2022a).

Requerimiento	Definición
5. Presentar contenidos de los Estándares Temáticos GRI para cada tema material	La organización debe: 1) presentar los contenidos de los Estándares Temáticos GRI para cada tema material. De no poderse cumplir este requerimiento, se debe proporcionar un motivo para su omisión. Adicionalmente, si los contenidos de los estándares sectoriales no aportan información suficiente sobre los impactos de la organización, puede proporcionar información adicional que considere la relacionada con los estándares Sectoriales, y con igual rigor que los contenidos de los Estándares GRI, información de otras fuentes o desarrollada por la misma organización. 2) para cada tema material recogido en los Estándares Sectoriales GRI, presentar la información de los contenidos de los Estándares Temáticos GRI indicados para ese tema en los Estándares Sectoriales, o proporcionar el motivo "no procede" para la omisión y la explicación necesaria en el índice de contenidos GRI (GRI, 2022a).
6. Proporcionar los motivos para la omisión relativos al contenido o al requisito que la organización no pueda cumplir	Si la organización no puede cumplir con un contenido o con alguno de sus requerimientos para el que se admiten motivos para la omisión, la organización debe especificar el contenido o el requerimiento que no puede cumplir y proporcionar los motivos para la omisión junto con la explicación necesaria para ese motivo. Para tal efecto, los motivos para la omisión pueden ser porque no procede, por prohibiciones legales, por restricciones de confidencialidad, por información no disponible o incompleta (GRI, 2022a).
7. Publicar un índice de contenidos GRI	1) Publicar un índice de contenidos que contenga: i. el título: El índice de contenidos GRI; ii. la declaración de uso; iii. el título de GRI 1 usado; iv. el título o los títulos de los Estándares Sectoriales GRI que sean de aplicación al sector o los sectores de la organización; v. una lista de los temas materiales de la organización; vi. una lista de los temas de los Estándares Sectoriales GRI aplicables considerados no materiales junto con la explicación de por qué no se consideran materiales; vii. una lista de la información presentada con los títulos de los contenidos correspondientes; viii. los títulos de los Estándares GRI y otras fuentes de las que proceda la información presentada; ix. cuando la organización no presente información de ciertos contenidos de los Estándares Temáticos GRI para un tema material de los Estándares Sectoriales GRI aplicables, una lista de esos contenidos junto con el motivo para la omisión necesario; x. los números de referencia de los Estándares Sectoriales GRI correspondientes a los contenidos de los Estándares Sectoriales aplicables; xi. el sitio en el que puede encontrarse la información presentada para cada contenido; xii. los motivos para la omisión usados (GRI, 2022a). 2) Si publica un informe de sostenibilidad independiente sin incluir el índice de contenidos GRI en el mismo informe, proporcionar un enlace o referencia al índice de contenidos GRI en el informe (GRI, 2022a). La información presentada usando los estándares GRI puede ser publicada en distintos formatos (físico o electrónico) y en uno o varios sitios (informe de sostenibilidad independiente, sitio web o un informe anual) (GRI, 2022a).

Requerimiento	Definición
8. Proporcionar una declaración de uso	La organización debe incluir la siguiente declaración en el índice de contenidos GRI: [Nombre de la organización] ha elaborado el informe conforme a los Estándares GRI para el periodo comprendido entre [fechas de inicio y final del periodo objeto del informe] (GRI, 2022a, p. 18). Para afirmar que el informe ha sido elaborado "de conformidad" con los estándares GRI, la organización debe cumplir con sus nueve requerimientos. De lo contrario la organización podrá declarar que ha preparado la información presentada utilizando como referencia los Estándares GRI si usa ciertos Estándares GRI o partes de sus contenidos, siempre que cumpla con: aplicar los principios para la elaboración de informes, publicar un índice de contenidos GRI, proporcionar una declaración de uso y notificar a GRI (GRI, 2022a). Por otra parte, la organización está obligada a indicar si el máximo órgano de gobernanza tiene responsabilidad de revisar y aprobar la información presentada incluidos los temas materiales (GRI, 2022a).
9. Notificar a GRI	La organización debe notificar a GRI el uso de sus Estándares y su declaración de uso, enviando un correo electrónico a reportregistration@globalreporting.org (GRI, 2022a).

Fuente: elaboración propia con base en GRI 1.

3.2.1. Potencialidades y limitaciones de los principios y requerimientos para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad

Si bien la literatura ha abordado diversos elementos asociados a la aplicación de los estándares GRI, como la determinación de la materialidad, la selección de indicadores, la participación de los grupos de interés, y la estructuración de los contenidos del informe (memoria), son menos frecuentes los estudios sobre los principios y requerimientos establecidos por estos estándares para la generación de información de sostenibilidad. A partir de estos aportes, es posible identificar tanto potencialidades como limitaciones de los principios y requerimientos del estándar, en términos generales y específicos para el sector público colombiano.

En relación con las potencialidades generales, los estándares GRI contribuyen a mejorar la comparabilidad y consistencia de la información divulgada, al establecer indicadores y estructuras del informe (memoria) relativamente estandarizadas que orientan la presentación de información sobre los impactos sociales, ambientales y económicos de las organizaciones (Ali et al., 2023; Fonseca et al., 2014; de Villiers et al., 2022). En línea con lo anterior, (Ali et al., 2023) señalan que, gracias a la amplia difusión y aceptación de estos estándares, se favorece la comparabilidad de la información de sostenibilidad entre organizaciones, lo cual constituye un elemento relevante para fortalecer la transparencia y la utilidad de los informes (memorias) de sostenibilidad para distintos usuarios.

Asimismo, los principios de comparabilidad, de claridad y de verificabilidad buscan mejorar la calidad de la información divulgada en los informes (memorias) de sostenibilidad y favorecer una mayor sistematicidad en los procesos de divulgación organizacional (Michelon et al., 2015; Boiral et al., 2017). Así, dichos principios contribuyen a orientar la elaboración de informes (memorias) de

sostenibilidad que presenten información más consistente, comprensible y susceptible de ser contrastada por los distintos usuarios de la información.

En cuanto a las potencialidades específicas se destaca que los principios como la comparabilidad, la verificabilidad, la puntualidad y la precisión podrían ser convergentes con las características cualitativas de la información financiera de propósito general establecidas en los marcos normativos del RCP. En este sentido, la aplicación de los principios del estándar GRI podría complementar los criterios existentes en el RCP, y ampliar su alcance hacia la divulgación de información contable relacionada con los impactos económicos, sociales y ambientales derivados de las actividades de las entidades públicas.

Asimismo, los estándares GRI establecen que la organización debe enumerar todas las entidades incluidas en la elaboración del informe (memoria) de sostenibilidad. Estas entidades corresponden al mismo grupo de entidades cubiertas por sus informes financieros. Asimismo, cuando el informe de sostenibilidad incluya entidades adicionales que no formen parte de los informes financieros, la organización debe identificarlas y revelarlas de manera separada. Este enfoque resulta consistente con las prácticas de reporte del sector público colombiano, en las que las entidades preparan información tanto individual como consolidada.

Por otra parte, aunque los estándares GRI no establecen una estructura obligatoria para la elaboración del informe (memoria) de sostenibilidad, los contenidos requeridos suelen organizarse de la siguiente manera: i) el contexto de la organización y sus actividades, ii) el proceso de determinación de temas materiales, iii) la información y los indicadores específicos para cada uno de los temas materiales, iv) la información y los indicadores específicos del sector, y v) el índice de contenidos. Esto resulta una potencialidad, ya que estos contenidos pueden proporcionar información que permita a los usuarios de la información comprender el contexto de sostenibilidad de las entidades del sector público, sus impactos materiales y la forma en que estos se gestionan, contribuyendo así al fortalecimiento de la rendición de cuentas.

Además, el principio de contexto de sostenibilidad resultaría pertinente para las entidades del sector público, porque permitiría considerar y divulgar los impactos de sus actividades propias. Además, este principio sería un insumo para comprender y divulgar los impactos de la acción estatal en relación con el contexto de sostenibilidad en el que operan permite evaluar la efectividad de las políticas públicas y el cumplimiento de compromisos nacionales e internacionales en materia de desarrollo sostenible.

En relación con las limitaciones generales, se ha indicado que, aunque los estándares establecen estructuras e indicadores relativamente estandarizados, la forma en que las organizaciones interpretan y aplican dichos lineamientos puede variar considerablemente en la práctica, lo que podría limitar la comparabilidad

efectiva de la información divulgada entre organizaciones y contextos (Fonseca et al., 2014).

Si bien los estándares buscan promover la consistencia de los informes (memorias) de sostenibilidad, su aplicación depende de las decisiones y capacidades institucionales de las organizaciones que elaboran dichos informes. Adicionalmente, frente al principio de comparabilidad se ha señalado que el grado de flexibilidad en la aplicación del sistema de estándares puede dificultarla comparación entre los informes (memorias) de sostenibilidad de distintas organizaciones. De este modo, la posibilidad de seleccionar indicadores o definir el alcance del informe (memoria) de sostenibilidad con cierto margen de discrecionalidad puede generar diferencias significativas en la información divulgada, lo que limita el potencial de estos informes (memorias) como herramienta de análisis comparativo del desempeño en sostenibilidad (Ferreira-Quilice & Ferreira, 2015).

Por lo tanto, la comparabilidad no depende únicamente de la existencia de principios estandarizados, sino también de los procesos mediante los cuales las organizaciones determinan qué información reportar y cómo medirla. Como resultado, incluso cuando las organizaciones utilizan un mismo estándar las diferencias en la determinación de la materialidad y en la operacionalización de los indicadores pueden limitar la comparabilidad efectiva entre los informes (memorias) de sostenibilidad (Korca et al.,2023).

Los principios orientados a la elaboración del informe (memoria) conforme a GRI no siempre se traducen en mejoras sustantivas en la calidad y correcta presentación de la información divulgada. Algunas organizaciones pueden aplicar los estándares de manera formal o simbólica, priorizando el cumplimiento de los requerimientos del estándar por encima de una divulgación sustantiva sobre los impactos reales de sus actividades (Michelon et al., 2015). En este contexto, aunque el principio de equilibrio busca que los informes de sostenibilidad presenten tanto los impactos positivos como los negativos de la organización, su aplicación podría ser insuficiente en algunos casos y como resultado los informes (memorias) de sostenibilidad podrían centrarse en la presentación de información favorable para la organización, lo cual puede afectar la utilidad de la información para los usuarios.

Otra limitación general está relacionada con que las concepciones predominantes de sostenibilidad en estos estándares tienden a reflejar visiones occidentales sobre la relación entre sociedad y naturaleza, lo que puede invisibilizar otras formas de comprender la sostenibilidad en distintos contextos sociales y culturales como las cosmovisiones indígenas (Journeault et al.,2021). En el caso colombiano, estas cosmovisiones se expresan también en formas propias de organización territorial y de gobierno, como los resguardos y cabildos indígenas, que son reconocidos como entidades contables públicas (CGN, 2021). De igual forma, la aplicación de algunos principios del estándar puede resultar ambigua

en la práctica. García-Torea et al. (2020) han indicado que, aunque los estándares proporcionan orientaciones generales para la elaboración de los informes (memorias) de sostenibilidad, no siempre ofrecen directrices suficientemente claras sobre cómo aplicar dichos principios en los procesos organizacionales, lo que puede generar interpretaciones divergentes en la selección de indicadores, la delimitación del contenido del informe (memoria) o la identificación de los temas materiales.

Frente a las limitaciones específicas se destaca que la aplicación de los principios y requerimientos del estándar podría enfrentar desafíos relacionados con las capacidades institucionales y los sistemas de información disponibles en muchas entidades públicas. En la mayoría de los casos, los sistemas de información no están diseñados para capturar de manera sistemática los impactos sociales, ambientales y económicos derivados de la acción estatal, lo que puede dificultar la generación de información consistente y verificable para la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad. Igualmente, la diversidad de entidades públicas, así como la complejidad de las políticas públicas y programas interinstitucionales, podría dificultar la delimitación del alcance del informe (memoria) y la identificación de responsabilidades sobre determinados impactos, lo que plantea desafíos adicionales para la aplicación de los principios y requerimientos del estándar.

3.3. Gobernanza y estrategia de desarrollo sostenible

Los estándares universales, particularmente GRI 2, incorporan contenidos orientados a la divulgación de información sobre la gobernanza y la estrategia organizacional para el desarrollo sostenible. La tabla 4 proporciona una síntesis de los requerimientos en materia de gobernanza y estrategia.

Tabla 4. Gobernanza y estrategia de desarrollo sostenible

Aspecto	Requerimientos
Gobernanza	**Contenido 2-9 Estructura de gobernanza y composición** La organización debe: a. describir su estructura de gobernanza, incluidos los comités del máximo órgano de gobierno; b. enumerar los comités encargados de la toma de decisiones y de la supervisión de la gestión de los impactos de la organización sobre el medio ambiente, la economía y las personas; c. describir la composición del máximo órgano de gobierno y sus comités según: i. número de miembros ejecutivos y no ejecutivos, ii. independencia *(toma de decisiones sin que haya conflicto de interés)*, iii. antigüedad de los miembros en el órgano del gobierno, iv. número de otros cargos y compromisos significativos de cada miembro, v. género, vi. grupos sociales infrarrepresentados *(pueden incluir minorías),* vii. competencias relevantes para los impactos de la organización, viii. la representación de los grupos de interés.

Aspecto	Requerimientos
	Contenido 2-10 Designación y selección del máximo órgano de gobierno La organización debe describir: a. los procesos de designación y selección del máximo órgano de gobierno y sus comités; b. los criterios empleados para designar y seleccionar a los miembros del máximo órgano de gobierno e indicar si se tiene en cuenta lo siguiente y cómo: i. opiniones de los grupos de interés (incluidos los accionistas), ii. diversidad, iii. independencia, iv. competencias pertinentes para los impactos de la organización. **Contenido 2-11 Presidente del máximo órgano de gobierno** La organización debe indicar si el presidente: a. es también un alto ejecutivo de la organización; b. es también un alto ejecutivo, explicar su función dentro de la gerencia de la organización, las razones de esta configuración y cómo se evitan y mitigan los conflictos de interés. **Contenido 2-12 Función del máximo órgano de gobierno en la supervisión de la gestión de los impactos** La organización debe describir la función que desempeña el máximo órgano de gobierno: a. y los altos ejecutivos en el desarrollo, la aprobación y la actualización del propósito de la organización, las declaraciones de valores o misión, las estrategias, las políticas y los objetivos relacionados con el desarrollo sostenible; b. en la supervisión de la debida diligencia de la organización y de otros procesos para identificar y abordar sus impactos sobre la economía, el medio ambiente y las personas, entre ellos: i. si el máximo órgano de gobierno se involucra en la participación de los grupos de interés en este proceso y, de ser así, de qué manera; ii. cómo considera el máximo órgano de gobierno los resultados de estos procesos. c. en la revisión de la eficacia de los procesos de la organización e indicar la frecuencia de estas revisiones. **Contenido 2-13 Delegación de la responsabilidad de gestión de los impactos** La organización debe describir: a. cómo delega el máximo órgano de gobierno la responsabilidad de gestionar los impactos de la organización sobre el medio ambiente, la economía y las personas, incluido: i. si ha designado a algún alto ejecutivo con responsabilidad para la gestión de los impactos, ii. si ha delegado la responsabilidad de gestión de los impactos sobre otros empleados. b. los procesos y la frecuencia con la que los altos ejecutivos y otros empleados informan al máximo órgano de gobierno sobre la gestión de los impactos de la organización sobre el medio ambiente, la economía y las personas.

Aspecto	Requerimientos
	Contenido 2-14 Función del máximo órgano de gobierno en la presentación de informes de sostenibilidad La organización debe indicar si el máximo órgano de gobierno: a. tiene la responsabilidad de revisar y aprobar la información presentada, incluidos los temas materiales de la organización y, de ser así, describir el proceso de revisión y aprobación de la información. *Además, puede indicarse si el máximo órgano de gobierno ha constituido un comité de presentación de informes de sostenibilidad que colabora en el proceso de revisión y aprobación del máximo órgano de gobierno. Adicionalmente, si el máximo órgano de gobierno revisa la efectividad de los controles internos de la organización para fortalecer la credibilidad y la integridad de los informes de sostenibilidad presentados por la organización.* b. No tiene la responsabilidad de revisar y aprobar la información presentada, incluidos los temas materiales de la organización y, de ser así, explicar la razón. **Contenido 2-15 Conflictos de interés** La organización debe: a. describir los procesos para que el máximo órgano de gobierno asegure que los conflictos de interés se previenen y se mitigan; b. indicar si se informa de los conflictos de interés a los grupos de interés, incluidos, como mínimo, los conflictos de interés relativos a: i. la pertenencia a distintos consejos directivos; ii. la participación accionarial cruzada con proveedores y otros grupos de interés; iii. la existencia de accionistas controladores, *cuando se presenten estados financieros consolidados;* iv. las partes relacionadas, sus relaciones, transacciones y saldos pendientes. **Contenido 2-16 Comunicación de inquietudes críticas** La organización debe: a. describir si se comunican las inquietudes críticas al máximo órgano de gobierno y, de ser así, de qué manera; e b. indicar el número total y la naturaleza de las inquietudes críticas comunicadas al máximo órgano de gobierno durante el periodo objeto del informe. *Son inquietudes críticas aquellas que se generan sobre los impactos negativos potenciales y reales de la organización sobre los grupos de interés que se plantean a través de mecanismos como quejas y reclamos. Se incluyen, además, las inquietudes identificadas por medio de otros mecanismos en relación a la conducta empresarial de la organización en sus operaciones y relaciones comerciales.* **Contenido 2-17 Conocimientos colectivos del máximo órgano de gobierno** La organización debe presentar información sobre las medidas adoptadas para incrementar los conocimientos, las habilidades y la experiencia del máximo órgano de gobierno en materia de desarrollo sostenible. **Contenido 2-18 Evaluación del desempeño del máximo órgano de gobierno**

Aspecto	Requerimientos
	La organización debe: a. describir los procesos de evaluación del desempeño del máximo órgano de gobierno en lo relativo a la supervisión de la gestión de los impactos de la organización sobre la economía, el medio ambiente y las personas; b. indicar si las evaluaciones son independientes y la frecuencia con que se realizan; c. describir las medidas adoptadas en respuesta a las evaluaciones, incluidos los cambios en la composición del máximo órgano de gobierno y en las prácticas organizativas. **Contenido 2-19 Políticas de remuneración** La organización debe describir: a. las políticas de remuneración de los miembros del máximo órgano de gobierno y de los altos ejecutivos, lo que incluye: i. remuneración fija y variable, ii. bonos de contratación o pagos de incentivos por la contratación, iii. indemnizaciones por rescisión del contrato, iv. reembolsos, v. prestaciones de jubilación b. cómo se vinculan las políticas de remuneración de los miembros del máximo órgano de gobierno y de los altos ejecutivos con sus objetivos y su desempeño en la gestión de los impactos de la organización sobre el medio ambiente, la economía y las personas. **Contenido 2-20 Proceso para determinar la remuneración** La organización debe: a. describir el proceso de diseño de sus políticas de remuneración y de determinación de la remuneración, lo que incluye: i. si miembros independientes del máximo órgano de gobierno o un comité de remuneraciones independiente supervisan el proceso de determinación de la remuneración; ii. cómo se solicita y se toma en cuenta la opinión de los grupos de interés (incluidos los accionistas) para determinar la remuneración; iii. si participan consultores especialistas en la determinación de la remuneración y, de ser así, si son independientes de la organización, su máximo órgano de gobierno y sus altos ejecutivos b. presentar información sobre el resultado de los votos de los grupos de interés (incluidos los accionistas) en relación con las políticas y las propuestas de remuneración, si procede. **Contenido 2-21 Ratio de compensación total anual** La organización debe presentar: a. el ratio de compensación total anual de la persona mejor pagada de la organización con respecto a la mediana de la compensación total anual de todos los empleados (excluida la persona mejor pagada); b. el ratio del porcentaje de incremento de la compensación total anual de la persona mejor pagada de la organización con respecto a la mediana del porcentaje de incremento de la compensación total anual de todos los empleados (excluida la persona mejor pagada); y c. la información necesaria para entender los datos y cómo se han recopilado.
Estrategia	**Contenido 2-22 Declaración sobre la estrategia de desarrollo sostenible**

Aspecto	Requerimientos
	La organización debe presentar una declaración del máximo órgano de gobierno o el más alto ejecutivo de la organización sobre la importancia del desarrollo sostenible para la organización y su estrategia de contribución a este. *Sobre este contenido, la organización debería proporcionar información sobre la visión y estrategia para gestionar los impactos, cómo los objetivos y modelo de negocio previenen impactos negativos y logran impactos positivos, los principales retos y metas organizacionales, entre otros aspectos.* **Contenido 2-23 Compromisos y políticas** La organización debe: a. describir sus compromisos y políticas de conducta empresarial responsable, que incluye: i. los instrumentos intergubernamentales a los que los compromisos hacen referencia, ii. si los compromisos estipulan la realización de una debida diligencia, iii. si los compromisos estipulan la aplicación del principio precautorio *(este principio supone la adopción de medidas tempranas para prevenir y mitigar impactos negativos en situaciones en las que se carece de evidencia científica concluyente, pero hay razones suficientes para prever daños graves o irreversibles),* iv. si los compromisos estipulan el respeto de los derechos humanos b. describir sus compromisos y políticas específicas para el respeto de los derechos humanos, que incluye: i. los derechos humanos reconocidos internacionalmente, ii. las categorías de grupos de interés, incluidos los grupos de riesgo o los grupos vulnerables *(niños, defensores de derechos humanos, pueblos indígenas)*, a los que la organización presta especial atención en el compromiso c. proporcionar enlaces a los compromisos y políticas si son de acceso público. En caso de que los compromisos y políticas no están disponibles para el público, explicar la razón; d. indicar el nivel que aprobó cada uno de los compromisos y políticas dentro de la organización, y si se trata del máximo nivel; e. indicar la medida en que los compromisos y políticas se aplican a las actividades de la organización y a sus relaciones comerciales; f. describir cómo se comunican los compromisos y políticas a las partes interesadas. *Las directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, la guía de la OCDE de debida diligencia para una conducta empresarial responsable, y los principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos de las Naciones Unidas hacen alusión a estos compromisos y políticas de la organización.* **Contenido 2-24 Incorporación de los compromisos y políticas** La organización debe describir cómo incorpora cada uno de sus compromisos o políticas para una conducta empresarial responsable en todas sus actividades y relaciones comerciales. Esto incluye la forma como: i. se asignan responsabilidades para aplicar los compromisos en los diferentes niveles de la organización, ii. se integran los compromisos en las estrategias organizativas y las políticas y los procedimientos operativos,

Aspecto	Requerimientos
	iii. se aplican los compromisos con las relaciones comerciales y a través de ellas, iv. se describe la formación sobre la aplicación de los compromisos que imparte la organización. **Contenido 2-25 Procesos para remediar los impactos negativos** Este contenido solo es pertinente para procesos de remediación de los impactos negativos cuando están asociados con impactos sobre los grupos de interés o con reclamaciones planteadas por estos últimos. La organización debe describir: a. sus compromisos para proporcionar o colaborar en la remediación de los impactos negativos que la organización reconoce que ha ocasionado o ha contribuido; b. su enfoque para identificar y abordar las reclamaciones, incluidos los mecanismos de quejas y reclamos que ha instaurado o en los que participa; c. otros procesos mediante los que proporciona o colabora en la remediación de los impactos negativos que la organización reconoce que ha ocasionado o ha contribuido; d. cómo se cuenta con la participación de los grupos de interés que son los usuarios previstos de los mecanismos de quejas y reclamación para el diseño, la revisión, la operación y la mejora de estos mecanismos; e. cómo hace la organización un seguimiento de la eficacia de los mecanismos de quejas y reclamación y de otros procesos de remediación. Además, la organización deberá presentar ejemplos de su eficacia, con la retroalimentación de los grupos de interés. **Contenido 2-26 Mecanismos para solicitar asesoramiento y plantear inquietudes** La organización debe describir los mecanismos para que los individuos soliciten asesoramiento sobre la aplicación de las políticas y prácticas de la organización para una conducta empresarial responsable y planteen sus inquietudes sobre la conducta empresarial de la organización. *Además, la organización debe presentar información relacionada con la eficacia de los mecanismos.* **Contenido 2-27 Cumplimiento de la legislación y las normativas** La organización debe: a. presentar información sobre el número total de casos de incumplimiento significativos de la legislación y las normativas durante el periodo objeto del informe, y un desglose de este total por: i. casos que derivaron en multas; y ii. casos que derivaron en sanciones no monetarias b. informar el número total y el valor monetario de las multas que se pagaron durante el periodo objeto del informe por el incumplimiento de la legislación y las normativas, y desglosado por multas por casos de incumplimiento de la legislación y las normativas que se hayan producido: i. durante el periodo objeto del informe; y ii. en informes anteriores c. describir los casos de incumplimiento significativos d. describir cómo ha determinado los casos de incumplimiento significativos. **Contenido 2-28 Afiliación a asociaciones**

Aspecto	Requerimientos
	La organización debe presentar información sobre asociaciones del sector, otras afiliaciones a asociaciones y organizaciones nacionales o internacionales de defensa de intereses en las que tiene un papel significativo.

Fuente: elaboración propia con base en GRI (2022b).

3.3.1. Potencialidades y limitaciones de la gobernanza y la estrategia de sostenibilidad

El análisis de los contenidos prescritos, relacionados con la gobernanza y la estrategia de desarrollo sostenible en los estándares universales de GRI, permite identificar diversas potencialidades y limitaciones, tanto en términos generales como específicos en relación con su aplicación en el sector público colombiano.

En cuanto a las potencialidades generales, se resalta que la divulgación de información sobre gobernanza y estrategia constituye un elemento relevante para fortalecer la rendición de cuentas organizacional en materia de sostenibilidad (de Villiers et al., 2022; Brown et al., 2009). En este sentido, la información sobre gobernanza permite comprender cómo las máximas instancias de decisión y supervisión gestionan los impactos sociales y ambientales, así como la forma en que estas consideraciones se integran en los procesos de toma de decisiones organizacionales (de Villiers et al., 2022). Así mismo, la incorporación de la sostenibilidad en los mecanismos de gobernanza puede contribuir a mejorar la calidad de los procesos de elaboración de los informes (memorias) de sostenibilidad y a reforzar la responsabilidad de las organizaciones frente a sus impactos económicos, sociales y ambientales (Brown et al., 2009). Además, los estándares GRI incentivan el fortalecimiento de las capacidades del máximo órgano de gobierno en materia de sostenibilidad, al exigir la divulgación de las medidas adoptadas para ampliar los conocimientos, habilidades y experiencia del órgano de gobernanza en relación con el desarrollo sostenible.

De manera similar, la divulgación de información sobre la estrategia de sostenibilidad permite comprender cómo las organizaciones vinculan la gestión de sus impactos económicos, sociales y ambientales con sus procesos de planificación y orientación estratégica. De esta manera, el informe (memoria) de sostenibilidad contribuye a identificar y comprender los impactos económicos, sociales y ambientales de las actividades de la entidad, así como los riesgos, oportunidades y prioridades asociados con ellos, favoreciendo su integración en la gestión organizacional (de Villiers et al., 2022).

Otra potencialidad se relaciona con que la aplicación de los estándares GRI suele implicar el desarrollo de procesos internos de coordinación organizacional para la identificación, gestión y divulgación de impactos. De este modo, la elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad puede promover la formalización de estructuras, responsabilidades y flujos de información relacionados con la gestión de los impactos económicos, sociales y ambientales de las organizaciones (Ali et al., 2023; Fonseca et al., 2014). De este modo, cuando estos procesos se apoyan

en sistemas internos que permiten contrastar, validar y controlar la información de sostenibilidad, pueden contribuir al fortalecimiento de la confianza pública y de la legitimidad institucional (Gómez-Villegas, 2024).

En relación con las potencialidades específicas, se identifica que los estándares GRI no limitan la revelación de asuntos estratégicos a los riesgos y oportunidades que puedan afectar las perspectivas financieras de la entidad. Por el contrario, permitirían explicar la estrategia organizacional en relación con la gestión de los impactos económicos, sociales y ambientales derivados de la actividad institucional. En el sector público colombiano, las entidades orientan sus estrategias al cumplimiento de funciones de cometido estatal, a la gestión y control de los recursos públicos y a la rendición de cuentas sobre su uso y sobre la preservación del patrimonio público. Asimismo, las estrategias institucionales buscan garantizar derechos, satisfacer necesidades y expectativas ciudadanas y promover el bienestar general, en coherencia con la dimensión de Direccionamiento Estratégico del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), cuyo propósito es definir la ruta estratégica que orienta la gestión institucional hacia la solución de los problemas de los ciudadanos destinatarios de los bienes y servicios públicos.

Otra potencialidad específica radica en el fortalecimiento de la rendición de cuentas y de la trazabilidad frente a los sistemas de control interno y externo, lo que facilitaría la articulación con instrumentos propios del sector público, como el MECI y el MIPG. En este sentido, la divulgación de información sobre gobernanza y gestión de impactos podría propiciar la generación de evidencias operativas que hagan verificable la gestión de la sostenibilidad. Esto exige a las entidades públicas explicitar roles, periodicidades y flujos de información; dejar registro de decisiones; asignar responsables y metas con indicadores; y vincular compromisos con planes de mejora y avances de cumplimiento. Todo lo anterior podría contribuir a mejorar la verificabilidad de la información para los órganos de control y para la ciudadanía.

Por su parte, el contenido relativo a la comunicación de inquietudes críticas promovería mecanismos mediante los cuales los impactos negativos reales o potenciales pueden ser comunicados oportunamente al más alto nivel de gobernanza (que en el sector público puede corresponder a instancias intergubernamentales, interinstitucionales e intersectoriales). Lo anterior también permitiría que las entidades del sector público colombiano puedan comunicar sobre dichos impactos que afectan a los grupos de interés, no solo al más alto nivel de gobernanza sino a la ciudadanía y a otros actores como cooperantes internacionales y organismos multilaterales (quienes hacen seguimiento al cumplimiento de compromisos internacionales). Esto facilitaría que los impactos significativos sean conocidos y gestionados de manera oportuna, reduciendo el riesgo de que se profundicen. En el sector público, la consolidación de canales de comunicación claros, accesibles y efectivos podría

fortalecer la capacidad institucional para reaccionar con rapidez frente a situaciones que pongan en riesgo a los grupos de interés.

Finalmente, el contenido relacionado con los procesos de decisión en el máximo nivel para remediar impactos negativos podría representar una potencialidad en la medida en que requiere divulgar los procedimientos establecidos para reconocer y abordar los daños ocasionados por las actividades organizacionales. Este requerimiento incentivaría a las entidades públicas a identificar, gestionar y, cuando corresponda, remediar los impactos negativos asociados con su actuación, fortaleciendo la responsabilidad institucional y la transparencia frente a los usuarios de la información.

En relación con las limitaciones generales, el estándar GRI tiende a estar orientado principalmente a grandes organizaciones, lo que puede limitar su aplicación en entidades con características organizacionales distintas (Ferreira-Quilice & Ferreira, 2015). De hecho, muchos de los requerimientos asociados con la divulgación de información sobre gobernanza y estrategia presuponen la existencia de estructuras organizacionales complejas, con órganos de dirección consolidados, comités especializados y sistemas formales de gestión de la sostenibilidad; esto podría limitar su aplicabilidad en organizaciones con capacidades institucionales más reducidas.

De manera general, se ha señalado que la información divulgada sobre gobernanza y estrategia en los informes (memorias) de sostenibilidad puede adoptar un carácter predominantemente declarativo o narrativo, lo que dificulta evaluar de forma efectiva el grado en que la sostenibilidad se encuentra realmente integrada en los procesos de toma de decisiones organizacionales. Así, los informes (memorias) de sostenibilidad pueden presentar compromisos, políticas o estructuras de gobernanza sin que necesariamente exista evidencia suficiente sobre su implementación o sobre los resultados concretos derivados de dichas prácticas (Michelon et al., 2015).

En cuanto a las limitaciones específicas en relación con el sector público colombiano, el requerimiento sobre la gobernanza y estrategia no reflejaría que estos procesos suelen estar definidos por instancias intergubernamentales, interinstitucionales e intersectoriales, en el marco de políticas públicas, disposiciones normativas y compromisos internacionales que condicionan la actuación institucional en materia de sostenibilidad. La gobernanza y la estrategia de muchas entidades públicas no se establecen de manera autónoma, sino responden a lineamientos definidos por dichas instancias. En este contexto, si la información se presenta únicamente desde la perspectiva de la entidad individualmente considerada podría no evidenciarse adecuadamente la subordinación jerárquica y la coordinación multinivel que caracteriza al sector público colombiano.

Por otra parte, si bien las políticas públicas sustentadas en disposiciones legales y con responsabilidades intersectoriales tienden a mantener su continuidad y orientación en el largo plazo, en el sector público su ejecución puede verse afectada por los cambios de gobierno y de altos funcionarios. Estos cambios pueden afectar la continuidad de los procesos de identificación y priorización de impactos, así como modificar los enfoques estratégicos y las prioridades institucionales. Esta situación puede limitar la consolidación de metodologías estables en el tiempo, mantener los procesos de materialidad y asegurar la comparabilidad de la información entre distintos periodos de presentación de informes (memorias) de sostenibilidad.

Finalmente, otra limitación radica en el requerimiento de revelar la remuneración de los ejecutivos en función de criterios de sostenibilidad o cambio climático. Este requerimiento resultaría poco pertinente en el contexto del sector público colombiano, donde los esquemas salariales se encuentran definidos por disposiciones normativas que no incorporan incentivos asociados al desempeño en la gestión de los impactos de la organización sobre la economía, el medio ambiente y las personas. Por tanto, la ausencia de este tipo de incentivos no compromete la definición ni la implementación de la gobernanza institucional ni el cumplimiento de las metas asociadas con la gestión pública.

3.4. Participación de grupos de interés

Los estándares universales incorporan requerimientos específicos relacionados con los mecanismos de participación de los grupos de interés. La Tabla 5 presenta los principales aspectos requeridos sobre la participación de los grupos de interés.

Tabla 5. Participación de los grupos de interés

Participación	Requerimiento
Contenido 2-29 Enfoque para la participación de los grupos de interés	La organización debe describir su enfoque para contar con la participación de los grupos de interés, incluyendo: i. las categorías de grupos de interés con las que se involucra y cómo las identifica; ii. el propósito de la participación de los grupos de interés; y iii. cómo la organización busca asegurar que la participación de los grupos de interés resulte provechosa.
Contenido 2-30 Convenios de negociación colectiva	La organización debe indicar: a. el porcentaje total de empleados cubiertos por los convenios de negociación colectiva; b. si determina, para los empleados que no estén cubiertos por los convenios de negociación colectiva, sus condiciones laborales y los términos de su empleo en función de los convenios de negociación colectiva que cubren al resto de los empleados o en función de los convenios de negociación colectiva de otras organizaciones.

Fuente: elaboración propia con base en GRI (2022b).

3.4.1. Potencialidades y limitaciones de las prácticas de participación de grupos de interés

A partir de estos requerimientos, es posible identificar potencialidades y limitaciones asociadas con las prácticas de participación de los grupos de interés en el marco de los estándares GRI.

Como potencialidad general se destaca que la participación de los grupos de interés constituye un elemento central en los procesos de elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad, puesto que permite incorporar diversas perspectivas en la identificación y gestión de los impactos económicos, sociales y ambientales derivados de las actividades organizacionales (Brown et al., 2009; de Villiers et al., 2022). El enfoque promovido por los estándares GRI reconoce que el informe de sostenibilidad no se limita a la divulgación unilateral de información por parte de la organización, sino que implica la interacción con múltiples actores cuyas expectativas y preocupaciones deben ser identificadas y consideradas (GRI, 2022b).

En este sentido, se destaca que la participación de los grupos de interés facilita procesos de elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad más dialógicos. De hecho, el contenido 2-29 exige que las organizaciones identifiquen las categorías de grupos de interés con las que se relacionan, expliquen el propósito de dicha participación y describan los mecanismos utilizados para asegurar que la interacción con estos actores resulte provechosa (GRI, 2022b). De esta manera, los estándares reconocen la diversidad de actores afectados por las actividades organizacionales y la importancia de considerar sus perspectivas en la gestión de los impactos.

Desde esta perspectiva, la participación de los grupos de interés puede contribuir a fortalecer la legitimidad de la información divulgada y a mejorar la comprensión de los impactos organizacionales, al integrar en el proceso de elaboración de informes (memorias) las expectativas de los actores que se ven afectados por las actividades de la entidad. Esto también puede favorecer la transparencia organizacional y fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas frente a la sociedad (Brown et al., 2009; Hazelton et al., 2022).

En relación con las potencialidades específicas se resalta que los requerimientos asociados con la participación de los grupos de interés podrían contribuir en las entidades públicas a fortalecer los procesos institucionales de diálogo y relacionamiento con la ciudadanía. Si bien las entidades del sector público cuentan con diversos mecanismos de participación ciudadana, los requerimientos de describir las categorías de grupos de interés, los criterios utilizados para identificarlos y la forma en que se asegura una participación efectiva podría contribuir a mejorar la transparencia en los procesos de interacción institucional y de rendición de cuentas. Esto resulta particularmente pertinente en las entidades de gobierno, donde la ciudadanía constituye el principal usuario de la información y donde la rendición de cuentas representa uno de los objetivos centrales de la gestión pública.

Adicionalmente, los requerimientos relacionados con la divulgación de información sobre convenios de negociación colectiva representarían una potencialidad para fortalecer la transparencia en la gestión de las relaciones laborales tanto individuales como colectivas. En el contexto del sector público colombiano, caracterizado por una regulación específica en materia laboral y por la vigilancia de diversos órganos de control, la divulgación de información sobre la cobertura de los convenios de negociación colectiva y sobre las condiciones laborales acordadas permite evidenciar los mecanismos de concertación existentes, así como el respeto por los derechos de asociación y negociación colectiva, reconocidos como derechos fundamentales en el artículo 39 de la Constitución Política de Colombia. Así, estos requerimientos pueden contribuir a reforzar la transparencia en las relaciones laborales y a consolidar espacios institucionales de diálogo.

En relación con las limitaciones generales, aunque los estándares de sostenibilidad promueven la participación de los grupos de interés, en la práctica esta participación puede resultar limitada o superficial. En muchos casos, los procesos de participación se reducen a ejercicios formales de consulta o a mecanismos de comunicación unidireccional que no necesariamente garantizan la incorporación efectiva de las expectativas y preocupaciones de los grupos de interés en la toma de decisiones organizacionales (Ferreira-Quilice & Ferreira, 2015).

Asimismo, Ferreira-Quilice & Ferreira (2015) han señalado que las organizaciones pueden enfrentar dificultades para involucrar efectivamente a los grupos de interés en los procesos de determinación de los temas materiales, especialmente cuando no existen mecanismos claramente definidos para su participación en el proceso de elaboración de informes (memorias). Estas dificultades pueden derivar en procesos de participación limitados o en la priorización de ciertos grupos de interés sobre otros, lo que puede afectar la representatividad de las perspectivas incorporadas en los informes (memorias) de sostenibilidad.

De igual manera, se ha advertido que los estándares GRI pueden no reflejar plenamente las preocupaciones de los grupos de interés en contextos específicos, particularmente en países en desarrollo. En estos casos, las preocupaciones de ciertos actores sociales pueden quedar subrepresentadas en los procesos de elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad, lo que limita la capacidad de los estándares para capturar la diversidad de problemáticas socioambientales presentes en estos contextos (Hazelton et al., 2022).

En relación con las limitaciones específicas se destaca que, la diversidad y amplitud de actores involucrados en la gestión pública podría dificultar la identificación y priorización de los grupos de interés relevantes para el proceso de elaboración de informes. Las entidades públicas interactúan con múltiples actores cuyas expectativas pueden ser heterogéneas e incluso contradictorias, lo

que puede complejizar los procesos de participación y la incorporación efectiva de dichas perspectivas en los informes (memorias) de sostenibilidad.

Por otro lado, aunque el estándar requiere la descripción de los mecanismos de participación de los grupos de interés, no establece criterios específicos para evaluar la calidad o efectividad de dichos procesos. Esto podría generar que las entidades públicas se limiten a describir los mecanismos utilizados sin necesariamente demostrar cómo las preocupaciones de los grupos de interés influyen en la gestión de los impactos o en la toma de decisiones institucionales.

Por último, el requerimiento relacionado con la divulgación de información sobre convenios de negociación colectiva podría presentar limitaciones en la medida en que las condiciones laborales y los procesos de negociación se encuentran fuertemente regulados por disposiciones normativas en Colombia. En este sentido, la información divulgada podría limitarse a la descripción de marcos normativos existentes, sin necesariamente aportar elementos sustantivos adicionales sobre la gestión de las relaciones laborales dentro de las entidades públicas.

3.5. Temas materiales

Como último elemento de los estándares universales, se establecen lineamientos para la determinación de los temas materiales que deben ser objeto de divulgación en los informes (memorias) de sostenibilidad. A continuación, la Tabla 6 sintetiza los pasos definidos para la determinación de los temas materiales.

Tabla 6. Pasos para determinar los temas materiales

Pasos	Requerimiento
Paso 1. Entender el contexto de la Organización	En este paso, la organización describe de sí misma y de las entidades que controla o en las que tiene alguna participación (subsidiarias, joint ventures, filiales) las actividades, las relaciones comerciales y el contexto de sostenibilidad, proporcionando una visión general de los grupos de interés. Esta información permite identificar sus impactos reales y potenciales.
	En este paso, los departamentos y las funciones relevantes de la organización pueden contribuir a entender su contexto. Así mismo, los Estándares Sectoriales GRI, los cuales describen el contexto de los sectores.
	Actividades
	Se deben considerar las siguientes actividades:
	a. Propósito, la declaración de visión o misión, el modelo de negocios y las estrategias de la organización.
	b. Tipo de actividades que realiza y su respectiva ubicación geográfica.
	c. Tipos de servicios y bienes que ofrece y los mercados en los que participa (lo que incluye la ubicación geográfica donde se ofrecen los productos y servicios y el tipo de clientes y beneficiarios a los que se dirige).
	d. Los sectores en los que la organización tiene su actividad y sus características.
	e. Número de empleados y sus características demográficas, incluida la especificación de si son tiempo completo, tiempo parcial, por horas no garantizadas, permanentes o temporales.

Pasos	Requerimiento
	f. Número de trabajadores que no son empleados cuyo trabajo es controlado por la organización, incluyendo qué tipo de trabajador es, la relación contractual y el trabajo que realizan.
	Relaciones comerciales
	Abarcan relaciones con los socios, entidades de la cadena de valor y cualquier otra entidad relacionada con sus operaciones, productos y servicios. Se debe considerar lo siguiente:
	a. Tipos de relaciones comerciales que tiene.
	b. Tipos de actividades que se asumen con los que tiene relaciones comerciales.
	c. Naturaleza de las relaciones comerciales.
	d. Ubicaciones geográficas donde se desarrollan las relaciones comerciales.
	Contexto de sostenibilidad
	La organización debe considerar lo siguiente:
	a. Los desafíos en materia económica, medioambiental, de derechos humanos y de otros aspectos sociales a nivel local, regional y global relacionados con los sectores de la organización y la ubicación geográfica de sus actividades y relaciones comerciales.
	b. La responsabilidad de la organización con respecto a los instrumentos intergubernamentales con la que se espera que cumpla.
	c. La responsabilidad de la organización con respecto a la legislación y los reglamentos con los que se espera que cumpla.
	Grupo de interés
	La organización debería considerar lo siguiente:
	a. Preparar una lista completa de individuos y grupos cuyos intereses se vean afectados por las actividades de la organización. "La organización puede distinguir además entre individuos y grupos cuyos derechos humanos se vean afectados o puedan verse afectados, e individuos y grupos con otros intereses" (GRI, 2022c, p. 9)
	b. Garantizar que identifica a cualquier individuo o grupo con el que no tenga relación directa y otros que no tengan capacidad para expresar su punto de vista, pero cuyos intereses puedan verse afectados por el actuar de la organización.
	c. Preparar, siempre que lo requiera, distintas listas de grupos de interés con las clasificaciones que la organización considere pertinentes.
Paso 2. Identificar impactos reales y potenciales.	En este paso, la organización identifica sus impactos reales y potenciales sobre la economía, el medio ambiente y las personas, incluyendo los derechos humanos, a través de todas sus actividades y relaciones comerciales. Los impactos reales son los que ya se han producido y los potenciales, son aquellos que podrían producirse. Estos impactos pueden ser tanto negativos como positivos, a corto y largo plazo, intencionados y no intencionados, y reversibles e irreversibles.
	Para identificar estos impactos, la organización puede utilizar información interna y de terceros, así como revisiones legales, auditorías, inspecciones y reportes a accionistas. Además, es útil considerar datos de mecanismos de quejas, sistemas de gestión de riesgos y fuentes externas como medios de comunicación y organizaciones de la sociedad civil.

Pasos	Requerimiento
	Es esencial comprender las inquietudes de los grupos de interés, consultándolos directamente, y consultar a expertos tanto internos como externos. Además, la organización puede contar con la participación de representantes con credibilidad de los grupos de interés u organizaciones que ejerzan de representantes (sindicatos, organizaciones no gubernamentales, entre otras). La organización debería priorizar la participación de los grupos de interés más gravemente afectados o potencialmente afectados.
	Así mismo, la organización está expuesta a cambios de actividades, relaciones de negocios y en general a cambios en el contexto, esto implica la evaluación continua de los impactos. Si la organización no cuenta con el presupuesto suficiente debería identificar, en primer lugar, los impactos negativos para garantizar el cumplimiento de la Ley, las normativas y los instrumentos intergubernamentales correspondientes; y posteriormente los impactos positivos.
	Identificación de los impactos negativos
	La organización debería considerar los impactos negativos potenciales y reales que generan sus propias actividades y las relacionadas con sus relaciones comerciales. Cuando no sea posible identificar estos impactos, la organización puede realizar una evaluación o un análisis exploratorio (para esto la organización debería considerar, entre otros aspectos, impactos asociados a sus sectores, productos, ubicación geográfica) inicial para identificar las áreas de sus actividades o relaciones comerciales donde sea probable que se produzcan impactos negativos significativos.
	Asimismo, la organización puede usar las siguientes herramientas como guías para identificar los impactos:
	a. Guía de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) de Debida Diligencia para una Conducta Empresarial responsable.
	b. Guías sectoriales de la OCDE sobre debida diligencia para información sobre los impactos asociados habitualmente con productos, sectores, organizaciones específicas y ubicaciones geográficas.
	c. Informes de gobiernos, agencias medioambientales, organizaciones internacionales, organizaciones de la sociedad civil, representantes de trabajadores y sindicatos, instituciones nacionales de derechos humanos, medios de comunicación u otros expertos.
	Identificación de los impactos positivos
	La organización debe evaluar la forma en la que contribuye o podría contribuir al desarrollo sostenible a través de sus actividades. Esto implica identificar sus impactos positivos reales o potenciales. De acuerdo con el estándar, ”esto también incluye evaluar cómo la organización puede dar forma a su propósito, modelo de negocios y estrategias para obtener un impacto positivo que contribuya a la consecución de las metas de desarrollo sostenible” (p.13).
	La organización debe considerar si las actividades que contribuyen positivamente al Desarrollo Sostenible tienen cualquier impacto negativo. Estos impactos deben abordarse y remediarse, sin compensarse con los impactos positivos.

Pasos	Requerimiento
Paso 3. Evaluar la importancia de los impactos	En este paso, la organización identifica y evalúa la importancia de sus impactos reales y potenciales para priorizarlos. Esta priorización le permite a la organización tomar medidas para abordar los impactos y determinar los temas materiales sobre los que debe presentar información, especialmente cuando no es posible abordar todos los impactos simultáneamente. La evaluación de la importancia incluye un análisis tanto cuantitativo como cualitativo y la importancia de un impacto es específica de la organización y se ve influenciado por factores como los sectores en los que opera y sus relaciones comerciales. En algunos casos, se requerirá tomar decisiones subjetivas. La organización debe consultar a los grupos de interés y a expertos internos y externos para evaluar la importancia de sus impactos.
	Evaluación de la importancia de los impactos negativos
	La importancia de un impacto negativo real está determinada por su gravedad, mientras que la importancia de un impacto negativo potencial depende tanto de su gravedad como de la probabilidad de que ocurra. La combinación de la gravedad y la probabilidad de que se produzca un impacto negativo se denomina "riesgo".
	La evaluación de estos impactos puede integrarse en sistemas más amplios de gestión del riesgo institucional, siempre que estos sistemas reconozcan los impactos de la organización en la economía, el medio ambiente y las personas, así como los riesgos para la propia organización.
	Gravedad
	La gravedad de un impacto negativo real o potencial se determina a partir de las siguientes características:
	1. Escala: nivel de gravedad del impacto. Esta puede depender de: a) si el impacto supone el incumplimiento de la legislación y los reglamentos o de instrumentos intergubernamentales que se espera que la organización cumpla; y b) el contexto en el que se produce.
	2. Alcance: extensión del impacto.
	3. Carácter irremediable: el grado de dificultad que supone contrarrestar o corregir el daño resultante.
	Cualquiera de estas características hace que un impacto sea grave, pero a menudo, estas características son interdependientes. Así las cosas, cuanto mayor es la escala o el alcance de un impacto, menos remediable es. Por su parte, la gravedad de un impacto debe evaluarse con respecto a otros impactos de la organización.
	Probabilidad
	La probabilidad de un impacto negativo potencial se refiere a la posibilidad de que se produzca y pueda determinarse cualitativamente o cuantitativamente.
	Derechos humanos
	Cuando el impacto negativo potencial se refiere a derechos humanos, la gravedad del impacto prevalece sobre su probabilidad. La gravedad de impacto en los derechos humanos no se limita solamente a los daños físicos, sino, entre otros, a los daños que impactan en las creencias o la cultura.
	Evaluación de la importancia de los impactos positivos
	Esta se determina por su:
	• Impacto positivo real: escala y alcance.
	• Impacto positivo potencial: escala y alcance, así como la probabilidad de que suceda.
	Escala y alcance

Pasos	Requerimiento
	Para el caso de impactos positivos, la escala es, lo beneficioso que es o podría ser; y el alcance, lo extenso que es o podría estar.
	Probabilidad
	Para los impactos positivos potenciales se refiere a la posibilidad de que se produzca un impacto.
Paso 4. Priorizar los impactos más significativos sobre los que presentar información	En este paso la organización prioriza sus impactos en función de su importancia. Esto implica lo siguiente:
	Establecer un umbral para determinar qué temas son materiales
	La importancia de un impacto se evalúa en comparación con otros impactos identificados por la organización. Se deben clasificar los impactos de mayor a menor significancia y establecer un umbral para determinar en cuáles se centrará el informe, documentando este umbral.
	Para facilitar la priorización, es recomendable agrupar los impactos en temas. Al establecer el umbral, la organización clasifica en primer lugar, los impactos en distintos temas y los ordena por prioridad. En segundo lugar, la organización debe establecer sobre cuantos temas va a presentar la información, empezando con los prioritarios. El espacio donde se fija el umbral en el informe depende de cada organización. Para mayor transparencia, puede incluir una representación visual que muestre la priorización de los temas y el umbral establecido. La importancia de un impacto es el único criterio para definir si un tema es material; la dificultad para informar o la falta de gestión no son razones válidas para omitir un tema.
	Si un tema material no es gestionado, la organización debe explicar las razones o sus planes para abordarlo, cumpliendo así con los requisitos del Contenido 3-3 sobre gestión de temas materiales.
	Las categorías que la organización puede tener en cuenta para la agrupación de sus temas materiales pueden ser consultadas en los estándares temáticos y sectoriales GRI y en otras fuentes como instrumentos intergubernamentales.
	Analizar los temas materiales
	La organización debería:
	1) analizar su selección de los temas materiales con respecto a los estándares sectoriales GRI aplicables;
	2) analizar los temas materiales con posibles usuarios de la información y expertos que entiendan el sector o la organización y puedan hacer aportes sobre estos temas; y
	3) solicitar verificación externa para evaluar la calidad y credibilidad de su proceso de determinación de los temas materiales.
	Aprobar los temas materiales
	El máximo órgano de gobierno de la organización debería revisar y aprobar la lista de los temas materiales. Si no existe un máximo órgano de gobierno, uno de los altos directivos o un grupo de altos directivos de la organización debería aprobar la lista de los temas materiales.
	Determinar qué información presentar para cada tema material
	Luego de determinar los temas materiales, una organización debe definir qué información presentar para cada uno de estos.

Fuente: elaboración propia con base en GRI (2024).

3.5.1. Potencialidades y limitaciones de los temas materiales

El proceso de determinación de temas materiales constituye uno de los elementos centrales de los estándares GRI. A continuación, se presentan las principales

potencialidades y limitaciones de los temas materiales y los pasos para su determinación.

En relación con las potencialidades generales se destaca que el proceso de determinación de temas materiales orienta la identificación y priorización de los impactos económicos, ambientales y sociales más significativos derivados de las actividades organizacionales (de Villiers et al., 2022; Adams et al., 2021). En este sentido, el enfoque de materialidad basado en impactos permite que los informes (memorias) de sostenibilidad se centren en aquellos asuntos que reflejan los efectos más relevantes de las organizaciones sobre la economía, el medio ambiente y las personas, incluyendo los derechos humanos.

De igual manera, de acuerdo con Fonseca et al. (2014) se reconoce que la aplicación de metodologías estructuradas para la determinación de temas materiales contribuye a mejorar la sistematicidad y coherencia de los procesos de elaboración de informes (memorias) de sostenibilidad, al establecer procedimientos para identificar, evaluar y priorizar los impactos derivados de las actividades organizacionales; de modo tal que el proceso de materialidad permite organizar el contenido de los informes (memorias) de sostenibilidad en torno a aquellos asuntos que resultan más relevantes para comprender el desempeño social y ambiental de las organizaciones (Ali et al., 2023).

Asimismo, los estándares GRI refuerzan un enfoque basado en impactos, al establecer que la relevancia de la información depende de la magnitud de los efectos que las actividades que las organizaciones generan sobre la economía, el ambiente y las personas (GRI, 2022c). Este enfoque permite que las organizaciones identifiquen y prioricen las cuestiones de sostenibilidad más significativas tanto para ellas mismas como para sus grupos de interés, lo que puede contribuir a orientar la gestión organizacional hacia la atención de los impactos más relevantes (Laine et al., 2021; Luque-Vílchez et al., 2023).

En este sentido, la identificación de los temas materiales puede contribuir a mejorar tanto la calidad de los informes (memorias) de sostenibilidad como los procesos internos de gestión de impactos, puesto que permite a las organizaciones reconocer los temas más relevantes asociados con su desempeño en sostenibilidad (Ali et al., 2023; Luque-Vílchez et al., 2023).

En cuanto a las potencialidades específicas, se destaca que el enfoque de materialidad basado en impactos constituiría un aporte relevante para el SNCP en tanto que ampliaría el alcance de las dimensiones a informar al permitir la identificación y divulgación de información sobre los impactos más significativos de la acción estatal sobre la economía, el medio ambiente y las personas, incluyendo los derechos humanos, lo que fortalecería la rendición de cuentas frente a una pluralidad de usuarios más amplia que aquellos relacionados con los mercados de valores.

Este enfoque resulta pertinente para el sector público colombiano, ya que la información sobre sostenibilidad no se emplea únicamente para orientar decisiones relacionadas con el financiamiento o la asignación de recursos en los mercados de valores, sino también para: i) la gestión de los recursos públicos; ii) el control fiscal, político y social; iii) la rendición de cuentas ante la ciudadanía y los órganos de control; iv) el diseño, la implementación y la evaluación de políticas públicas; y v) el seguimiento de compromisos nacionales e internacionales. En este contexto, los impactos sociales, ambientales y económicos de la acción estatal pueden ser materiales aun cuando no se traduzcan en efectos financieros directos para la entidad.

Asimismo, el enfoque de materialidad de los estándares GRI incorpora el análisis de las actividades y relaciones comerciales de la organización, incluyendo los impactos asociados a la cadena de valor. No obstante, en el sector público colombiano este concepto requeriría una interpretación acorde con las particularidades de sus entidades ya que estas no operan bajo una cadena de valor en el sentido tradicional del sector privado. En su lugar, la provisión de bienes y servicios públicos se desarrolla mediante mecanismos como la contratación, la compra pública, la coordinación interinstitucional, las alianzas territoriales y la participación de operadores en la ejecución de programas y proyectos. De esta manera, el análisis de las relaciones que subyacen a estos mecanismos constituye una potencialidad en la medida que permitiría ampliar la perspectiva de los impactos asociados a la gestión pública, visibilizar las responsabilidades compartidas entre distintos actores y fortalecer la gestión de impactos a lo largo de todo el proceso de ejecución de las políticas públicas.

Las limitaciones generales se centran en algunas dificultades para identificar asuntos materiales y la voluntariedad que tienen las organizaciones en su determinación, lo que puede generar discrecionalidad al momento de definirlos. En consonancia, en las jurisdicciones donde la aplicación de los estándares GRI no ha sido establecida como obligatoria, las organizaciones pueden decidir voluntariamente adoptarlos. Esta situación podría favorecer la divulgación de información de sostenibilidad de manera selectiva, puede cambiar la percepción de los grupos de interés sobre el riesgo y desempeño de las empresas, reduciendo la eficacia de los estándares GRI (Adams & Abhayawansa, 2022). En este sentido, esta discrecionalidad también puede incidir en la forma en que las organizaciones identifican y priorizan sus asuntos materiales.

Si bien los estándares proporcionan ejemplos de mecanismos de participación de los grupos de interés y herramientas para identificar el contenido del informe de sostenibilidad, no explican claramente cómo deberían usarse. Esto genera la necesidad de mayor orientación sobre cómo aplicar los contenidos, toda vez que la falta de claridad sobre cómo usar estos mecanismos y herramientas, representa una dificultad para las empresas en la identificación de sus asuntos materiales (Adams et al., 2021; Ali et al., 2023; de Villiers et al., 2022; García-Torea et al., 2020). Además, Ferreira-Quilice & Ferreira (2015) señalan que

algunas organizaciones han mostrado dificultades para obtener una muestra relevante de grupos de interés para desarrollar la matriz de materialidad.

Por otra parte, la identificación, evaluación y priorización de impactos reales y potenciales, incluyendo análisis cualitativos y cuantitativos, consulta a grupos de interés, revisión de fuentes externas y posible verificación independiente, exige capacidades técnicas, información confiable y coordinación entre distintas áreas que no todas las organizaciones tienen. Esto puede dificultar la aplicación rigurosa y consistente del proceso para determinar los temas materiales (Adams et al., 2021; Ali et al., 2023; de Villiers et al., 2022; García-Torea et al., 2020).

Adicionalmente, se han identificado vacíos en los requerimientos de divulgación establecidos por los estándares GRI, especialmente en relación con aspectos como las condiciones laborales, las relaciones con comunidades y las interacciones entre empresas, gobiernos y organizaciones sociales (Hazelton et al., 2022).

En cuanto a las limitaciones específicas, se identifica la asimetría de capacidades técnicas en los distintos tipos de entidades públicas. Mientras que las empresas cotizantes suelen estar sujetas a exigencias del mercado de valores y a marcos regulatorios financieros que demandan estructuras de gestión de riesgos más robustas, muchas entidades de gobierno, especialmente del nivel territorial, operan bajo regímenes presupuestales y de planta de personal más limitados que restringen la incorporación de perfiles especializados en sostenibilidad y análisis de impactos. En consecuencia, el proceso metodológico que implica identificar y priorizar temas materiales podría desarrollarse con mayor profundidad en unas entidades que en otras, generando brechas de capacidades institucionales para aplicarlo con el mismo rigor.

Por último, el concepto de cadena de valor proviene de una lógica organizacional asociada a la producción de bienes y servicios para la generación de valor económico, por lo que su aplicación en entidades públicas podría requerir adaptaciones para reflejar adecuadamente las dinámicas propias de la cadena de valor público.

4. Estándares Temáticos: aspectos generales, potencialidades y limitaciones

Los estándares temáticos de GRI desarrollan los contenidos específicos relacionados con los impactos económicos, ambientales y sociales de las organizaciones. Estos estándares se estructuran en tres grandes series: GRI 200 (económicos), GRI 300 (ambientales) y GRI 400 (sociales), las cuales establecen divulgaciones específicas asociadas a temas concretos dentro de cada dimensión de la sostenibilidad.

En estos estándares se definen requerimientos específicos de información respecto de asuntos tales como desempeño económico, prácticas de mercado, uso de recursos, emisiones, biodiversidad, empleo, derechos humanos, comunidades y responsabilidad sobre productos, entre otros. Cada estándar temático establece divulgaciones obligatorias, orientaciones y recomendaciones sobre la información contextual que debe proporcionarse para reportar los impactos asociados a un tema determinado.

En los últimos años, GRI ha desarrollado nuevos estándares temáticos especializados en materia ambiental. En este contexto, se han expedido estándares como GRI 101 Biodiversidad, GRI 102 Cambio climático y GRI 103 Energía, los cuales buscan reemplazar o actualizar algunos contenidos previamente incluidos en la serie 300, con el fin de fortalecer la calidad y especificidad de las divulgaciones relacionadas con estos temas.

De esta manera, los estándares temáticos permiten operacionalizar el enfoque de materialidad de impacto definido en los estándares universales, al traducir los principios generales del sistema de estándares en requerimientos concretos de información sobre impactos específicos. En consecuencia, estos estándares constituyen el componente operativo del marco GRI, ya que prescriben la forma en que las organizaciones identifican, miden y reportan información sobre sus impactos económicos, ambientales y sociales.

Al respecto, como potencialidad específica, los estándares temáticos proponen indicadores para medir los impactos económicos, ambientales y sociales, los cuales pueden tener conectividad con los indicadores definidos en otros instrumentos de reporte, tales como el Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA), los Indicadores Básicos de Sostenibilidad (IBSO) establecidos por las Normas de Información de Sostenibilidad (NIS) del Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera y de Sostenibilidad (CINIF), así como con los indicadores de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

En este sentido, en el anexo 1 de este documento se sintetizan los contenidos económicos ambientales y sociales sobre los cuales se desarrollan los indicadores de los estándares temáticos GRI y se presenta su conectividad con los temas y programas del PIGA, con los IBSO de las NIS del CINIF y con los indicadores de los ODS. Esta conectividad puede facilitar la identificación de indicadores que ya producen las entidades, contribuyendo a reducir la carga administrativa y evitar la duplicidad en la generación de información. Asimismo, permite reconocer los temas que presentan menor nivel de conectividad y que, por tanto, requerirían el desarrollo de nuevas capacidades de medición y reporte para las entidades del sector público. Además, dicha conectividad constituye una potencialidad para la agregación de información individual proveniente de distintas fuentes institucionales, lo que puede contribuir a dar cuenta de los impactos de las políticas, planes y programas, así como fortalecer los procesos de seguimiento y evaluación de estos.

No obstante, la estructuración de informes (memorias) de sostenibilidad a partir de indicadores temáticos puede promover análisis fragmentados de la sostenibilidad, en la medida en que los indicadores tienden a reportarse de manera aislada y sin integrar plenamente las interacciones entre dimensiones sociales, ambientales y económicas (Fonseca et al., 2014). Desde esta perspectiva, el énfasis en indicadores puede conducir a una pérdida de la visión sistémica del desarrollo sostenible, ya que las organizaciones pueden centrarse en aspectos específicos de su desempeño sin evaluar de manera integral su contribución a la sostenibilidad.

Además, algunas organizaciones han señalado que el conjunto de indicadores propuesto por GRI puede resultar excesivo o poco relevante para determinados sectores, o incluso no capturar algunas prácticas de sostenibilidad desarrolladas por las organizaciones mismas (Ferreira-Quilice & Caldana, 2015).

A continuación, se presentan los principales aspectos definidos en los estándares de las series GRI 200, GRI 300 y GRI 400, así como sus potencialidades y limitaciones en relación con la divulgación de información de sostenibilidad.

4.1. Estándares GRI 200

La serie GRI 200 reúne los estándares temáticos relacionados con los impactos económicos de las organizaciones. En general, los estándares de esta serie buscan proporcionar información que permita comprender cómo las actividades organizacionales generan valor económico, así como los efectos que dichas actividades producen sobre los sistemas económicos en los que operan. A continuación, la Tabla 7 presenta los principales contenidos y requerimientos definidos en los estándares de la serie GRI 200.

Tabla 7. Estándares GRI 200, contenidos y requerimientos

Estándar	Contenido	Requerimiento
Desempeño económico (201)	Valor económico directo generado y distribuido (201-1)	Valor económico directo generado: ingresos.
		Valor económico distribuido: costos operacionales, salarios y beneficios de los empleados, pagos a proveedores de capital, pagos al gobierno, por país, e inversiones en la comunidad.
		Valor económico retenido: el "valor económico directo generado" menos "el valor económico distribuido".
		Cuando sea significativo, se informa del VEGD por separado a nivel nacional, regional o de mercado y de los criterios utilizados para definir la significación.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Implicaciones financieras y otros riesgos y oportunidades derivados del cambio climático (201-2)	Los riesgos y oportunidades derivados del cambio climático que tienen potencial para generar cambios sustanciales en las operaciones, los ingresos o los gastos. Esta debe incluir: i. una descripción del riesgo o de la oportunidad y su clasificación como de índole física, reguladora u otra; ii. una descripción del impacto relacionado con el riesgo o la oportunidad; iii. las implicaciones financieras del riesgo o la oportunidad antes de tomar medidas; iv. los métodos utilizados para gestionar el riesgo o la oportunidad; v. los costes de las medidas tomadas para gestionar el riesgo o la oportunidad.
	Obligaciones del plan de beneficios definido y otros planes de jubilación (201-3)	Si los recursos generales de la organización hacen frente a las obligaciones del plan de pensiones, el valor estimado de dichas obligaciones.
		Si existe un fondo distinto para pagar las obligaciones del plan de pensiones: i. hasta qué punto se estima que las obligaciones del programa quedarán cubiertas por los activos que se han reservado para ello; ii. la base sobre la que se ha llevado a cabo la estimación; iii. cuándo se hizo la estimación.
		Si el fondo destinado a pagar las obligaciones del plan de pensiones no es suficiente, se debe explicar la estrategia, si existe, que ha utilizado el empleador para conseguir una cobertura total y el plazo, si existe, en el que el empleador espera lograr la cobertura total.
		El porcentaje del salario con el que contribuye el empleado o el empleador.
		El nivel de participación en los planes de retiro, como la participación en programas obligatorios o voluntarios, programas regionales o nacionales o programas con un impacto financiero.
	Asistencia financiera recibida del gobierno (201-4)	El valor monetario total de la asistencia financiera recibida por la organización de cualquier gobierno durante el periodo objeto del informe, incluidos: i. desgravaciones fiscales y créditos fiscales; ii. subsidios; iii. subvenciones para inversión, subvenciones para investigación y desarrollo y otros tipos de subvenciones pertinentes; iv. premios; v. exención del pago de regalías; vi. asistencia financiera de las agencias de crédito a la exportación (Export Credit Agencies, ECA); vii. incentivos financieros; viii. otros beneficios financieros recibidos o que puedan recibirse de algún gobierno para alguna operación.
		La información incluida en 201-4-a por país.
		Si algún gobierno está presente en la estructura accionarial y en qué grado lo está.
Presencia en el mercado (202)	Ratios entre el salario de categoría inicial estándar por	Cuando una proporción significativa de los empleados reciben su salario en función de las reglas sobre salarios mínimos, se debe informar, en las ubicaciones de operación significativas, del ratio pertinente entre el salario de categoría inicial por género y el salario mínimo.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	género y el salario mínimo local (202-1)	Cuando una proporción significativa de otros trabajadores (excluidos los empleados) que llevan a cabo las actividades de la organización reciben su salario en función de las reglas sobre salarios mínimos, se deben describir las medidas tomadas para determinar si a estos trabajadores se les paga por encima del salario mínimo.
		Si el salario mínimo local no existe o es variable en las ubicaciones de operación significativas, por género. En caso de que sea posible usar diferentes mínimos como referencia, se debe informar del salario mínimo que se utiliza.
		La definición utilizada para "ubicaciones de operación significativas"
	Proporción de altos ejecutivos contratados en la comunidad local (202-2)	El porcentaje de altos ejecutivos de las ubicaciones de operación significativas contratados en la comunidad local.
		La definición utilizada para "altos ejecutivos".
		La definición geográfica de "local" de la organización.
		La definición utilizada para "ubicaciones de operación significativas".
Impactos económicos indirectos (203)	Inversiones en infraestructura y servicios apoyados (203-1)	El grado de desarrollo de las inversiones significativas en infraestructura y servicios apoyados.
		Los impactos actuales o previstos en las comunidades y las economías locales, incluidos los impactos positivos y negativos cuando proceda.
		Si estas inversiones y servicios son arreglos comerciales, en especie o pro-bono.
	Impactos económicos indirectos significativos (203-2)	Ejemplos de impactos económicos indirectos significativos (positivos y negativos) identificados por la organización.
		Importancia de los impactos económicos indirectos en el contexto de parámetros de referencia (*benchmarks*) externos y de las prioridades de los grupos de interés, como los estándares, protocolos y agendas políticas nacionales e internacionales.
Prácticas de abastecimiento (204)	Proporción de gasto en proveedores locales (204-1)	El porcentaje del presupuesto de abastecimiento para las ubicaciones de operación significativas que se emplea en proveedores de la localidad de la operación (como el porcentaje de productos y servicios que se compra en el ámbito local).
		La definición geográfica de "local" de la organización.
		La definición utilizada para "ubicaciones de operación significativas".
Anticorrupción (205)	Operaciones evaluadas en función de los riesgos relacionados con la corrupción (205-1)	La cantidad total y el porcentaje de operaciones donde se realizaron evaluaciones de riesgo de corrupción.
		Los riesgos significativos relacionados con la corrupción identificados a través de la evaluación de riesgos.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Comunicación y formación sobre políticas y procedimientos anticorrupción (205-2)	El número total y el porcentaje de miembros del órgano de gobierno a quienes se les hayan comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, desglosados por región.
		El número total y el porcentaje de empleados a quienes se les hayan comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, desglosados por categoría laboral y región.
		El número total y el porcentaje de socios de negocio a quienes se les hayan comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, desglosados por tipo de socio de negocio y región. Describir si las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización se han comunicado a cualquier otra persona u organización.
		El número total y el porcentaje de miembros del órgano de gobierno que hayan recibido formación sobre anticorrupción, desglosados por región.
		El número total y el porcentaje de empleados que hayan recibido formación sobre anticorrupción, desglosados por categoría laboral y región.
	Incidentes de corrupción confirmados y medidas tomadas (205-3)	La cantidad total y naturaleza de los incidentes de corrupción confirmados.
		La cantidad total de incidentes de corrupción confirmados a consecuencia de los cuales fueron despedidos o se aplicaron medidas disciplinarias a los empleados.
		La cantidad total de casos confirmados en los que se hayan rescindido o no se hayan renovado los contratos con socios de negocio por infracciones relacionadas con la corrupción.
		Los casos jurídicos públicos relacionados con la corrupción interpuestos contra la organización o sus empleados durante el periodo objeto del informe y los resultados de esos casos.
Competencia desleal (206)	Acciones jurídicas relacionadas con la competencia desleal y las prácticas monopólicas y contra la libre competencia (206-1)	La cantidad de acciones jurídicas pendientes o finalizadas durante el periodo objeto del informe con respecto a la competencia desleal y las infracciones de la legislación aplicable en materia de prácticas monopólicas y contra la libre competencia en las que se haya identificado que la organización ha participado.
		Los principales resultados de las acciones jurídicas finalizadas, incluidas decisiones o sentencias.
Fiscalidad (207)	Enfoque fiscal (207-1)	Una descripción del enfoque fiscal que indique: i. si la organización tiene una estrategia fiscal y, en tal caso, un enlace a dicha estrategia si es pública; ii. el órgano de gobierno o el cargo de nivel ejecutivo de la organización que revisa y aprueba formalmente la estrategia fiscal, y la frecuencia de las revisiones; iii. el enfoque sobre cumplimiento normativo; la relación entre el enfoque fiscal y las estrategias empresariales y de desarrollo sostenible de la organización.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos (207-2)	Una descripción de la gobernanza fiscal y el marco de control, que indique: i. el órgano de gobierno o el cargo de nivel ejecutivo de la organización responsable del cumplimiento de la estrategia fiscal; ii. la manera en que se integra el enfoque fiscal en la organización; los riesgos del enfoque fiscal, incluida la manera en que se identifican, gestionan y supervisan esos riesgos; iii. la manera en que se evalúan el cumplimiento de la gobernanza fiscal y el marco de control.
		Una descripción de los mecanismos para plantear inquietudes relacionadas con la conducta empresarial de la organización y con la integridad de la organización en relación con la fiscalidad.
		Una descripción del proceso de verificación de los contenidos en materia fiscal que incluya, si procede, un enlace o referencia a la declaración de verificación o informe de verificación externa.
	Participación de los grupos de interés y gestión de sus inquietudes en materia fiscal (207-3)	Una descripción del enfoque de la participación de los grupos de interés y la gestión de las inquietudes de los grupos de interés en materia fiscal, incluidos: i. el enfoque en cuanto al compromiso con las autoridades fiscales; ii. el enfoque en cuanto a la defensa de las políticas públicas en materia fiscal; iii. los procesos para recopilar y considerar las opiniones y preocupaciones de los grupos de interés, incluidos los grupos de interés externos.
	Presentación de informes país por país (207-4)	Todas las jurisdicciones fiscales en las que las entidades incluidas en los estados financieros consolidados auditados de la organización o en la información financiera presentada ante registros públicos, son residentes a efectos fiscales.
		Para cada jurisdicción fiscal indicada en el Contenido 207-4-a: i. los nombres de las entidades residentes; ii. las actividades principales de la organización; iii. la cantidad de empleados y la base para calcular dicha cantidad; iv. los ingresos procedentes de ventas a terceros; v. los ingresos procedentes de transacciones intragrupo con otras jurisdicciones fiscales; vi. los beneficios o pérdidas antes de impuestos; vii. los activos tangibles distintos de efectivo y equivalentes de efectivo; viii. el impuesto sobre el beneficio de las sociedades pagado en efectivo; ix. el impuesto sobre el beneficio de las sociedades acumulado sobre los beneficios o pérdidas; x. los motivos de la diferencia entre el impuesto sobre el beneficio de las sociedades acumulado sobre los beneficios o pérdidas y los impuestos calculados si se aplica el tipo impositivo legal a los beneficios o pérdidas antes de impuestos.
		El periodo cubierto por la información indicada en el Contenido 207-4.

Fuente: elaboración propia con base en GRI 200.

4.1.1. Potencialidades y limitaciones de los estándares GRI 200

Potencialidades

Entre las potencialidades generales se destaca que estos estándares amplían la comprensión de la dimensión económica más allá del resultado financiero, la estructura de capital y los flujos de efectivo, al permitir la divulgación de información sobre aspectos como los impactos económicos indirectos, las prácticas de abastecimiento y los mecanismos de prevención de la corrupción, entre otros. En este sentido, la generación de valor económico no se evalúa únicamente en términos de rentabilidad, sino también en relación con los efectos que las actividades institucionales producen sobre el empleo, la inversión en infraestructura, el desarrollo territorial, las prácticas de contratación y la integridad en la gestión de los recursos, entre otros asuntos.

De este modo, la dimensión económica se concibe como un sistema de relaciones entre la organización y sus grupos de interés, en el que las decisiones económicas influyen en aspectos como la equidad, la transparencia, la generación de oportunidades y la sostenibilidad tanto dentro como fuera de la entidad. Así, los estándares GRI 200 contribuyen a estructurar la divulgación de información sobre impactos económicos mediante categorías comunes que favorecen la transparencia y la trazabilidad de determinadas prácticas organizacionales.

En cuanto a las potencialidades específicas, estos estándares serían pertinentes en tanto que las entidades públicas tienen como propósito la generación de valor público y bienestar colectivo. Por tanto, las decisiones económicas relacionadas con la contratación pública, la inversión en infraestructura, las políticas salariales o la gestión de riesgos no solo producen efectos financieros, sino también impactos sociales y territoriales que trascienden el ámbito presupuestal. En este sentido, algunos indicadores establecidos en los estándares GRI 200 podrían ser pertinentes para las entidades del sector público porque sus decisiones económicas generan impactos sociales y territoriales que trascienden el ámbito financiero y contribuyen a la creación de valor público y sostenibilidad.

Asimismo, estos estándares podrían contribuir a fortalecer la transparencia institucional al exigir la revelación de políticas, riesgos y prácticas relacionadas con la corrupción y el comportamiento anticompetitivo. En el sector público, esta información resulta valiosa, dado que la legitimidad de las entidades públicas depende no solo de una adecuada ejecución presupuestal, sino también de la integridad en la gestión de los recursos públicos. En este sentido, la divulgación de información sobre prácticas anticorrupción y sobre mecanismos de control en los procesos de contratación podría complementar los instrumentos de control fiscal, disciplinario y administrativo.

No obstante, los estándares GRI 200 también presentan algunas limitaciones. En cuanto a las limitaciones generales, se destaca que la existencia de indicadores estandarizados no garantizaría necesariamente la comparabilidad sustantiva

entre organizaciones, ya que las divulgaciones pueden variar significativamente en función de los límites organizacionales, los métodos de medición y los supuestos utilizados en la estimación de los impactos (Boiral & Henri, 2017). Por ello, aunque las organizaciones utilicen el mismo estándar, la información reportada puede no ser plenamente comparable entre entidades o sectores.

Frente a las limitaciones específicas, se destaca que los requerimientos de GRI 200 se formulan bajo la lógica del sector privado. Un ejemplo de lo anterior se observa en el contenido relacionado con el valor económico generado y distribuido (GRI 201-1), el cual solicita revelar ingresos, costos operativos, pagos a proveedores de capital, pagos al gobierno y contribuciones a la comunidad bajo una estructura común aplicable a cualquier organización. No obstante, este contenido no considera que las entidades del sector público no operan bajo la lógica del sector privado que busca generar y distribuir un valor económico. Al respecto, el sector público colombiano crea valor público a través de la garantía de los derechos de los ciudadanos y de la generación de bienestar general (Gómez-Villegas, 2024) mediante el uso eficiente, eficaz y económico de los recursos públicos (Moore, 1995) que provienen, entre otras fuentes, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias como contribuciones o tasas, de transferencias y de donaciones privadas, de otros gobiernos o de organismos internacionales. Aunado a lo anterior, el sector público colombiano genera desafíos adicionales a la interpretación del valor económico generado o distribuido debido a que el recaudo de impuestos y la adquisición de deuda generalmente se encuentra centralizada en una entidad, mientras que los gastos con los cuales se garantizan derechos individuales o colectivos están distribuidos en entidades que se especializan una actividad y que, por lo general, no generan ingreso alguno sino que dependen de los recursos que le son asignados o transferidos.

Además, los indicadores de GRI 200 están pensados para las entidades individualmente consideradas, quedando el vacío en las entidades que definen políticas, planes y programas.

Asimismo, los estándares GRI 200 no incorporan explícitamente el concepto de potencial de servicio, que constituye un elemento central del marco conceptual aplicable a las entidades de gobierno. En este contexto, el propósito de los recursos públicos no se limita a la generación de beneficios económicos futuros, sino que incluye la capacidad de las entidades para prestar servicios en cumplimiento de los fines de cometido estatal. La estructura de GRI 200, orientada principalmente a la generación y distribución de valor económico, no refleja plenamente esta lógica, lo que limita su capacidad para representar adecuadamente la dimensión económica de las entidades públicas.

Por otra parte, la aplicación de estos estándares puede requerir capacidades técnicas y sistemas de información que no están disponibles de manera homogénea en todas las entidades públicas. Mientras algunas empresas públicas

o entidades con mayores recursos institucionales podrían implementar estos requerimientos con relativa facilidad, muchas entidades territoriales carecen de personal especializado, sistemas de información robustos y recursos financieros suficientes para medir con rigor ciertos impactos económicos indirectos.

4.2. Estándares GRI 100 y 300

Los estándares GRI 100 y 300 desarrollan los requerimientos de divulgación relacionados con los impactos ambientales de las organizaciones. Estos estándares permiten estructurar la divulgación de información sobre los impactos ambientales de las organizaciones y facilitar la identificación de aquellos temas que resultan más relevantes en el contexto del desarrollo sostenible. Las Tablas 8 y 9 presentan los principales contenidos y requerimientos definidos en estos estándares.

Tabla 8. Estándares GRI 100, contenidos y requerimientos

Estándar	Contenido	Requerimiento
Biodiversidad (101)	Políticas para detener y revertir la pérdida de biodiversidad (101-1)	La organización debe:
		a. describir sus políticas o compromisos para detener y revertir la pérdida de biodiversidad, y cómo se fundamentan en los Objetivos para 2050 y en las Metas para 2030 del Marco Mundial de Biodiversidad de Kunming-Montreal;
		b. presentar información sobre la medida en que estas políticas o compromisos aplican a las actividades de la organización y a sus relaciones comerciales;
		c. informar los objetivos y las metas para detener y revertir la pérdida de biodiversidad, si se basan en el consenso científico, el año base y los indicadores empleados para evaluar el progreso.
	Gestión de los impactos sobre la biodiversidad (101-2)	La organización debe:
		a. presentar información sobre cómo aplica la jerarquía de mitigación mediante la descripción de:
		i. las medidas adoptadas para evitar los impactos negativos sobre la biodiversidad;
		ii. las medidas adoptadas para minimizar los impactos negativos sobre la biodiversidad que no se pudieron evitar;
		iii. las medidas adoptadas para restaurar y rehabilitar los ecosistemas afectados, incluidos los objetivos de restauración y rehabilitación, además de cómo participan los grupos de interés en las medidas de restauración y rehabilitación;
		iv. las medidas adoptadas para compensar los impactos negativos residuales sobre la biodiversidad;
		v. las medidas transformadoras y otras medidas de conservación adoptadas;
		b. con respecto a 101-2-a-iii, presentar la siguiente información para cada uno de los sitios con los impactos más significativos sobre la biodiversidad:
		i. el tamaño en hectáreas del área que se está restaurando o rehabilitando;

Estándar	Contenido	Requerimiento
		ii. el tamaño en hectáreas del área restaurada o rehabilitada;
		c. con respecto a 101-2-a-iv, presentar la siguiente información para cada medida de compensación:
		i. los objetivos;
		ii. la localización geográfica;
		iii. si se cumplen los principios de las buenas prácticas de compensación y, en ese caso, cómo;
		iv. si la medida de compensación está certificada o verificada por un tercero y, en ese caso, cómo;
		c. indicar en cuáles de los sitios con los impactos más significativos sobre la biodiversidad existen planes de gestión de la biodiversidad y explicar por qué los otros sitios carecen de estos planes;
		d. describir cómo fomenta las sinergias y reduce las contrapartidas entre las medidas adoptadas para gestionar sus impactos sobre la biodiversidad y el cambio climático;
		e. describir cómo se asegura de que las medidas adoptadas para gestionar sus impactos sobre la biodiversidad evitan y minimizan los impactos negativos y maximizan los impactos positivos para los grupos de interés.
	Acceso y participación en los beneficios (101-3)	La organización debe:
		a. describir el proceso para garantizar el cumplimiento de las normativas y medidas relativas al acceso y participación en los beneficios;
		b. describir las acciones voluntarias para avanzar en el acceso y participación en los beneficios tomadas de forma adicional a las obligaciones legales o cuando no haya normativas ni medidas.
	Identificación de los impactos sobre la biodiversidad (101-4)	La organización debe explicar cómo ha determinado cuáles de sus sitios y de los productos y servicios de su cadena de suministro tienen los impactos reales y potenciales más significativos sobre la biodiversidad.
	Ubicaciones con impactos sobre la biodiversidad (101-5)	La organización debe:
		a. indicar la ubicación y el tamaño en hectáreas de sus sitios con los impactos más significativos sobre la biodiversidad;
		b. con respecto a cada sitio informado en 101-5-a, indicar si está en un área ecológicamente sensible o cerca de una, la distancia a estas áreas y si se trata de:
		i. áreas de importancia para la biodiversidad;
		ii. áreas de alta integridad del ecosistema;
		iii. áreas de rápido declive de la integridad del ecosistema;
		iv. áreas de altos riesgos físicos del agua;
		v. aguas importantes para la obtención de beneficios por los servicios del ecosistema para los pueblos indígenas, las comunidades locales y otros grupos de interés;
		b. presentar información de las actividades que se realizan en cada uno de los sitios declarados en 101-5-a;

Estándar	Contenido	Requerimiento
		c. presentar información de los productos y servicios de su cadena de suministro con los impactos más significativos sobre la biodiversidad y los países o territorios donde tienen lugar las actividades relacionadas con estos productos y servicios.
	Impulsores directos de la pérdida de biodiversidad (101-6)	La organización debe:
		a. con respecto a cada sitio declarado en 101-5-a donde sus actividades den lugar, o podrían dar lugar, a cambios en el uso de la tierra y el mar, indicar:
		i. el tamaño en hectáreas del ecosistema natural convertido a partir de una fecha límite o de referencia, la fecha límite o la fecha de referencia y el tipo de ecosistema antes y después de la conversión;
		ii. el tamaño en hectáreas de la extensión de tierra y mar de un ecosistema de uso intensivo o modificado convertido en otro durante el periodo objeto del informe, y el tipo de ecosistema antes y después de la conversión;
		b. con respecto a cada sitio declarado en 101-5-a donde sus actividades den lugar, o podrían dar lugar, a la explotación de los recursos naturales, indicar:
		i. en relación con cada especie silvestre recogida, la cantidad, el tipo y el riesgo de extinción;
		ii. la extracción de agua y el consumo de agua en megalitros;
		b. con respecto a cada sitio declarado en 101-5-a donde sus actividades den lugar, o podrían dar lugar, a contaminación, indicar la cantidad y el tipo de cada contaminante generado;
		c. con respecto a cada sitio declarado en 101-5-a donde sus actividades den lugar, o podrían dar lugar, a la introducción de especies exóticas invasoras, describir cómo se han introducido o se podrían introducir;
		d. con respecto a cada producto y servicio de su cadena de suministro declarado en 101-5-d, presentar la información solicitada en 101-6-a, 101-6-b, 101-6-c y 101-6-d, con un desglose por país o territorio;
		e. facilitar la información de contexto necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos, así como cualquier norma, metodología y supuesto usado.
	Cambios en el estado de la biodiversidad (101-7)	La organización debe:
		a. con respecto a cada sitio declarado en 101-5-a, presentar la siguiente información sobre los ecosistemas afectados o potencialmente afectados:
		i. el tipo de ecosistema en el año base;
		ii. el tamaño del ecosistema en hectáreas en el año base;
		iii. la condición del ecosistema en el año base y en el periodo objeto del informe actual;
		b. facilitar la información de contexto necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos, así como cualquier norma, metodología y supuesto usado.
		La organización debe:

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Servicios de los ecosistemas (101-8)	a. con respecto a cada sitio declarado en 101-5-a, enumerar los servicios de los ecosistemas y los beneficiarios afectados o potencialmente afectados por las actividades de la organización;
		b. explicar cómo los servicios de los ecosistemas y los beneficiarios se ven afectados o podrían verse afectados por las actividades de la organización.
Cambio climático (102)	Plan de transición para la mitigación del cambio climático (102-1)	La organización debe:
		a. describir su plan de transición, incluidas las políticas y las acciones para mitigar el cambio climático;
		b. describir cómo el plan de transición está alineado con las evidencias científicas más recientes sobre el esfuerzo global necesario para limitar el calentamiento global a 1,5 °C, incluida la fuente de los escenarios de cambio climático usados y las metodologías y los supuestos empleados para elaborar el plan de transición;
		c. presentar información sobre el gasto total incurrido en la implementación del plan de transición como valor monetario y como porcentaje del gasto total en el que se haya incurrido durante el periodo objeto del informe;
		d. informar cuáles son los órganos de gobernanza o las funciones individuales responsables de supervisar e implementar el plan de transición y sus responsabilidades;
		e. describir cómo se integra el plan de transición en su estrategia empresarial;
		f. presentar información sobre los objetivos para lograr cumplir el plan de transición y el progreso hacia su consecución, incluidos:
		i. los objetivos de reducción de emisiones de GEI declarados en el Contenido 102-4;
		ii. los objetivos de eliminación gradual de los combustibles fósiles, el año base y los estándares, las metodologías y los supuestos empleados para fijar los objetivos;
		iii. otros objetivos de mitigación del cambio climático, cómo se han determinado, qué cubren, el año base y su función dentro del plan de transición;
		g. describir cómo se alinea el plan de transición con los principios para la transición justa y cómo se ha utilizado la participación de los grupos de interés para su elaboración e implementación;
		h. describir los impactos sobre las personas y el medio ambiente que supone la implementación del plan de transición y las acciones tomadas para gestionarlos, incluyendo:
		i. los trabajadores, las comunidades locales y los pueblos indígenas;
		ii. la biodiversidad;
		j. describir cómo sus actividades de política pública, como las actividades de cabildeo, son coherentes con el plan de transición;
		i. explicar, en caso de que no exista un plan de transición, por qué no se dispone de él, y describir los pasos que se estén tomando para elaborarlo y el plazo previsto.
		La organización debe:

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Plan de adaptación al cambio climático (102-2)	a. describir sus impactos sobre las personas y el medio ambiente asociados con sus riesgos y oportunidades en materia de cambio climático y cómo se han tenido en cuenta en la elaboración del plan de adaptación;
		b. describir su plan de adaptación, incluyendo:
		i. las políticas y acciones para adaptarse al cambio climático;
		ii. la fuente de los escenarios de cambio climático usados, la proyección de temperaturas incluida en los escenarios, y las metodologías y los supuestos empleados para elaborar el plan de adaptación;
		iii. el gasto total en el que ha incurrido por la implementación del plan de adaptación como valor monetario y como porcentaje del gasto total incurrido durante el periodo objeto del informe;
		iv. los órganos de gobernanza o las funciones individuales responsables de supervisar e implementar el plan de adaptación y sus responsabilidades;
		v. los objetivos para cumplir con el plan de adaptación y el progreso hacia su consecución;
		vi. cómo se alinea el plan de adaptación con los principios para la transición justa y cómo se ha utilizado la participación de los grupos de interés para su elaboración e implementación;
		c. describir los impactos sobre las personas y el medio ambiente que supone la implementación del plan de adaptación y las medidas adoptadas para gestionarlos, incluidos:
		i. los trabajadores, las comunidades locales y los pueblos indígenas;
		ii. la biodiversidad;
		d. explicar, en caso de que no exista un plan de adaptación, por qué no se dispone de él, y describir los pasos que se estén tomando para elaborarlo y el plazo previsto.
	Transición justa (102-3)	En el contexto de sus esfuerzos de transición o adaptación, la organización debe:
		a. indicar el número total de nuevos empleados contratados y desglosarlo por género y tipo de empleado;
		b. indicar el número total de empleados cuyo empleo se ha rescindido y desglosarlo por género y tipo de empleado;
		c. indicar el número total de empleados reubicados y desglosarlo por género y tipo de empleado;
		d. indicar el número total de empleados que han recibido formación para mejorar sus capacidades y adquirir otras nuevas y desglosarlo por género y tipo de empleado;
		e. indicar el número total de nuevos trabajadores que no sean empleados contratados y desglosarlo por género;
		f. indicar el número total de trabajadores que no sean empleados cuyo empleo se ha rescindido y desglosarlo por género;

Estándar	Contenido	Requerimiento
		g. indicar el número total y el porcentaje de nuevos empleados contratados cuyo salario básico es igual o superior al coste de vida estimado y describir las acciones tomadas o los compromisos contraídos para abordar las diferencias entre el salario básico y el coste de vida estimado para cada trabajador declarado en 102-3-a y 102-3-e;
		h. enumerar las ubicaciones operativas en las que la organización tiene impactos sobre las comunidades locales y los pueblos indígenas;
		i. indicar el porcentaje de ubicaciones operativas declaradas en 102-3-h en las que se ha alcanzado un acuerdo con las comunidades locales o los pueblos indígenas afectados, o que podrían verse afectados, para proteger sus intereses;
		j. presentar la información contextual necesaria para entender los datos proporcionados conforme a 102-3 y describir las metodologías y los supuestos empleados para recopilar los datos, incluido si las cifras se presentan:
		i. como plantilla de personal, unidades equivalentes de tiempo completo o con otra metodología;
		ii. al final del periodo objeto del informe, como promedio del periodo objeto del informe o con otra metodología.
	Objetivos de reducción de emisiones de GEI y progreso (102-4)	La organización debe:
		a. presentar los objetivos de reducción de las emisiones de GEI de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3 brutas a corto, mediano y largo plazo en toneladas métricas de CO_2 equivalente y como porcentaje de las emisiones del año base, donde:
		i. los objetivos de reducción de emisiones brutas de GEI de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3 se declaran por separado o las emisiones de GEI de Alcance 1 y Alcance 2 se combinan;
		ii. los objetivos de reducción de emisiones brutas de GEI de Alcance 1 y Alcance 2 cubren las emisiones de GEI de Alcance 1 y Alcance 2 totales declaradas en los contenidos 102-5 y 102-6;
		iii. se excluyen las remociones de GEI, el comercio de GEI y las emisiones de GEI evitadas;
		b. para cada objetivo de reducción de emisiones brutas de GEI, indicar si las emisiones de CO_2 biogénico están incluidas en el objetivo;
		c. para cada objetivo de reducción de emisiones brutas de GEI de Alcance 2, indicar si el objetivo usa el método basado en la ubicación o el método basado en el mercado;
		d. para cada objetivo de reducción de emisiones brutas de GEI de Alcance 3, enumerar las categorías de Alcance 3 cubiertas por los objetivos;
		e. para cada objetivo de reducción de emisiones brutas de GEI, indicar los gases cubiertos por el objetivo;
		f. explicar cómo los objetivos de reducción de emisiones de GEI brutas están en consonancia con las evidencias científicas más recientes sobre el esfuerzo necesario para limitar el calentamiento global a 1,5 °C;
		g. describir su política de revisión de los objetivos de reducción de emisiones de GEI brutas;

Estándar	Contenido	Requerimiento
		h. para cada objetivo de reducción de emisiones de GEI brutas, indicar el año base, incluyendo:
		i. la justificación de la selección;
		ii. las emisiones del año base en toneladas métricas de CO2 ii. equivalente;
		iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base;
		iv. si se vuelven a calcular las emisiones del año base, las emisiones declaradas anteriormente para el año base;
		i. indicar el progreso hacia la consecución de cada objetivo de reducción de emisiones brutas de GEI con el método de inventario, en toneladas métricas de CO2 equivalente, y como porcentaje de las emisiones del año base;
		j. para cada objetivo de reducción de emisiones brutas de GEI, explicar cómo se ha logrado avanzar hacia el objetivo y si este avance se debe a:
		i. reducciones resultantes de las iniciativas de la organización u
		ii. otros factores;
		k. presentar información sobre los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados.
	Emisiones de GEI de Alcance 1 (102-5)	La organización debe:
		a. declarar las emisiones de GEI de Alcance 1 brutas en toneladas métricas de CO_2 equivalente y, en el cálculo,
		i. incluir emisiones de CO2, CH4, N2O, HFC, PFC, SF6 y NF3;
		ii. incluir emisiones biogénicas de GEI distintos al CO2 producidas por la combustión o biodegradación de biomasa de fuentes que son propiedad de la organización o están controladas por ella;
		iii. excluir las remociones de GEI, el comercio de GEI y las emisiones de GEI evitadas;
		iv. utilizar los valores de potencial de calentamiento global (PCG) sobre la base de un periodo de 100 años desde el último informe de evaluación del IPCC;
		b. proporcionar un desglose de las emisiones brutas de GEI de Alcance 1 por CO2, CH4, N2O, HFC, PFC, SF6 y NF3, en toneladas métricas y en toneladas métricas de CO2 equivalente;
		c. declarar las emisiones de CO_2 biogénico procedentes de la combustión o biodegradación de biomasa de fuentes propiedad de la organización o controladas por ella en toneladas métricas, aparte de las emisiones brutas de GEI de Alcance 1;
		d. indicar el año base para el cálculo, incluyendo:
		i. la justificación de la selección;
		ii. las emisiones del año base en toneladas métricas de CO2 equivalente aparte de las emisiones brutas de GEI de Alcance 1 y de las emisiones de CO2 biogénico;
		iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base;

Estándar	Contenido	Requerimiento
		iv. si se vuelven a calcular las emisiones del año base, las emisiones declaradas anteriormente para el año base;
		d. indicar el enfoque de consolidación para las emisiones de GEI de Alcance 1 que se aplica de forma consistente a las emisiones de GEI de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, ya sea participación accionaria, control financiero o control operativo;
		e. indicar los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados, así como la fuente de los factores de emisión aplicados.
	Emisiones de GEI de Alcance 2 (102-6)	La organización debe:
		a. presentar información sobre las emisiones de GEI de Alcance 2 brutas basadas en la ubicación y, si procede, basadas en el mercado, en toneladas métricas de CO2 equivalente, y en el cálculo:
		i. incluir las emisiones de CO2, CH4 y N2O;
		ii. incluir las emisiones biogénicas de GEI distintos al CO2 procedentes del uso de electricidad;
		iii. excluir las remociones de GEI, el comercio de GEI y las emisiones de GEI evitadas;
		iv. utilizar los valores de potencial de calentamiento global (PCG) sobre la base de un periodo de 100 años desde el último informe de evaluación del IPCC;
		b. proporcionar un desglose de las emisiones brutas de GEI de Alcance 2 basadas en la ubicación por CO2, CH4 y N2O en toneladas métricas y toneladas métricas de CO2 equivalente;
		c. presentar información sobre las emisiones de CO_2 biogénico basadas en la ubicación y, si procede, basadas en el mercado, procedentes del uso de electricidad en toneladas métricas, aparte de las emisiones brutas de GEI de Alcance 2;
		d. indicar el año base para el cálculo, incluyendo:
		i. la justificación de la selección;
		ii. las emisiones del año base en toneladas métricas de CO_2 equivalente aparte de las emisiones brutas de GEI de Alcance 2 y de las emisiones de CO2 biogénico;
		iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base;
		iv. si se vuelven a calcular las emisiones del año base, las emisiones declaradas anteriormente para el año base;
		e. indicar el enfoque de consolidación para las emisiones de GEI de Alcance 2 que se aplica de forma consistente a las emisiones de GEI de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, ya sea participación accionaria, control financiero o control operativo;
		f. indicar los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados, así como la fuente de los factores de emisión aplicados.
	Emisiones de GEI de Alcance 3 (102-7)	La organización debe:
		a. declarar las emisiones de GEI de Alcance 3 brutas en toneladas métricas de CO_2 equivalente y, en el cálculo:

Estándar	Contenido	Requerimiento
		i. incluir emisiones de GEI de cada categoría de Alcance 3;
		ii. incluir emisiones de CO2, CH4, N2O, HFC, PFC, SF6 y NF3;
		iii. incluir emisiones biogénicas de GEI distintas al CO2 procedentes de la combustión o biodegradación de biomasa aguas arriba y aguas abajo de su cadena de valor;
		iv. excluir las remociones de GEI, el comercio de GEI y las emisiones de GEI evitadas;
		v. utilizar los valores de potencial de calentamiento global (PCG) sobre la base de un periodo de 100 años desde el último informe de evaluación del IPCC.
		b. proporcionar un desglose de las emisiones brutas de GEI de Alcance 3 por cada una de las 15 categorías de Alcance 3 en toneladas métricas de CO2 equivalente;
		c. declarar las emisiones de CO_2 biogénico procedentes de la combustión o biodegradación de biomasa aguas arriba y aguas abajo de su cadena de valor en toneladas métricas, aparte de las emisiones brutas de GEI de Alcance 3, y un desglose de este total por cada una de las 15 categorías de Alcance 3;
		d. indicar el año base para el cálculo, incluyendo:
		i. la justificación de la selección;
		ii. las emisiones del año base en toneladas métricas de CO2 equivalente aparte de las emisiones brutas de GEI de Alcance 3 y de las emisiones de CO2 biogénico;
		iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base;
		iv. si se vuelven a calcular las emisiones del año base, las emisiones declaradas anteriormente para el año base;
		e. indicar el enfoque de consolidación para las emisiones de GEI de Alcance 3 que se aplica de forma consistente a las emisiones de GEI de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, ya sea participación accionaria, control financiero o control operativo;
		f. indicar los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados, así como las fuentes de los factores de emisión aplicados.
	Intensidad de las emisiones de GEI (102-8)	La organización debe:
		a. indicar la(s) ratio(s) de intensidad de las emisiones de GEI, incluidas las emisiones brutas de GEI en toneladas métricas de CO_2 equivalente (numerador) y el parámetro específico de la organización (denominador) elegido para calcular la(s) ratio(s);
		b. indicar el alcance de las emisiones de GEI incluidas en la(s) ratio(s) de intensidad, ya sean de Alcance 1, Alcance 2 o Alcance 3.
	Remociones de GEI en la cadena de valor (102-9)	La organización debe:
		a. presentar información sobre las remociones de GEI de Alcance 1 totales en toneladas métricas de CO_2 equivalente, sin contar el comercio de GEI, y un desglose de este total por cada depósito de almacenamiento;

Estándar	Contenido	Requerimiento
		b. para cada tipo de depósito de almacenamiento, describir cómo se monitorean los criterios de calidad para gestionar el riesgo de no permanencia;
		c. declarar el uso previsto de las remociones de GEI;
		d. describir los impactos sobre las personas y el medio ambiente derivados de las remociones de GEI de Alcance 1 y las medidas tomadas para gestionarlos, incluido para:
		i. los trabajadores, las comunidades locales y los pueblos indígenas;
		ii. la biodiversidad;
		e. presentar información sobre los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados.
	Créditos de carbono (102-10)	La organización debe:
		a. presentar la cantidad total de créditos de carbono cancelados en toneladas métricas de CO_2 equivalente y un desglose de este total por proyectos de remoción o reducción;
		b. para cada proyecto en el que se hayan cancelado créditos de carbono, indicar:
		i. nombre e identificación del proyecto;
		ii. tipo de proyecto;
		iii. número de serie de la cancelación, fecha de la cancelación y periodo;
		iv. país anfitrión y registro emisor;
		c. para cada proyecto de créditos de carbono declarado en 102-10-b, describir cómo se adhiere el proyecto a cada uno de los siguientes criterios de calidad:
		i. adicionalidad;
		ii. líneas base creíbles;
		iii. permanencia;
		iv. evitación de fugas;
		v. emisión y reclamación únicas;
		vi. monitoreo periódico;
		vii. validación y verificación independientes;
		viii. gobernanza del programa de GEI;
		d. indicar el propósito de la cancelación de créditos de carbono;
		e. describir los impactos sobre las personas y el medio ambiente derivados de los proyectos en los que se compran créditos de carbono y cómo la organización los monitorea y evalúa de forma continua, incluyendo:
		i. las categorías de los grupos de interés a los que se ha consultado durante la implementación del proyecto;
		ii. qué se ha hecho para respetar los derechos humanos;
		iii. cómo se aportan beneficios socioeconómicos a las comunidades locales y a los pueblos indígenas;
		iv. cómo se conserva la biodiversidad;
		v. cómo se evalúan las compensaciones.
Energía (103)		La organización debe:

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Políticas y compromisos en materia de energía (103-1)	a. describir cómo sus políticas y compromisos en materia de energía contribuyen a la reducción del consumo de energía, la eficiencia energética y la transición hacia fuentes de energía renovables;
		b. describir los impactos sobre la economía, el medio ambiente y las personas que pueden derivar de su consumo de energía y de la transición hacia fuentes de energía renovables.
	Consumo de energía y autogeneración dentro de la organización (103-2)	La organización debe:
		a. informar el consumo de combustible total dentro de la organización en julios, vatios hora o múltiplos, junto con un desglose de este total por:
		i. fuentes de energía renovables y no renovables;
		ii. cada actividad en la que se consume el combustible por cada fuente de energía renovable y no renovable;
		b. informar el consumo total de electricidad, calefacción, refrigeración y vapor adquiridos dentro de la organización en julios, vatios hora o múltiplos, y un desglose de este total por:
		i. fuentes de energía renovables y no renovables;
		ii. consumo de electricidad, calefacción, refrigeración y vapor por cada fuente de energía renovable y no renovable;
		c. informar el consumo total de electricidad, calefacción, refrigeración y vapor renovables autogenerados dentro de la organización en julios, vatios hora o múltiplos, y un desglose de este total por consumo de electricidad, calefacción, refrigeración y vapor por cada actividad en la que se consume por fuente de energía renovable;
		d. informar el total de electricidad, calefacción, refrigeración y vapor autogenerados vendidos en julios, vatios hora o múltiplos, junto con un desglose de este total por:
		i. fuentes de energía renovables y no renovables;
		ii. electricidad, calefacción, refrigeración y vapor vendidos por cada fuente de energía renovable y no renovable;
		e. informar si se usan instrumentos contractuales para divulgar información sobre el consumo de electricidad, calefacción, refrigeración y vapor adquiridos y, en caso afirmativo, describir cómo se adhieren los instrumentos contractuales al criterio de calidad para garantizar la precisión y consistencia;
		f. informar los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados, así como la fuente de los factores de conversión aplicados.
	Consumo de energía aguas arriba y aguas abajo (103-3)	La organización debe:
		a. presentar información sobre el consumo de energía significativo total en su cadena de valor aguas arriba y aguas abajo en julios, vatios hora o múltiplos, y enumerar las categorías aguas arriba y aguas abajo en las que se produce un consumo de energía significativo;
		b. informar los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados, así como la fuente de los factores de conversión aplicados.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Intensidad energética (103-4)	La organización debe:
		a. presentar información sobre la(s) ratio(s) de intensidad energética, incluido el consumo de energía en julios, vatios hora o múltiplos (numerador) y el parámetro específico de la organización (denominador) elegido para calcular la(s) ratio(s);
		b. indicar si la(s) ratio(s) de intensidad energética incluyen el consumo de energía dentro de la organización, aguas arriba y aguas abajo de su cadena de valor o en los dos;
		c. informar los tipos de consumo de energía incluidos en la(s) ratio(s) de intensidad energética, ya sea combustible, electricidad, calefacción, refrigeración o vapor.
	Reducción del consumo de energía (103-5)	La organización debe:
		a. informar la reducción del consumo de energía lograda en julios, vatios hora o múltiplos, incluyendo si se debe a lo siguiente y de qué manera:
		i. reducciones derivadas de iniciativas de conservación y eficiencia de la organización;
		ii. otros factores;
		b. informar los tipos de consumo de energía incluidos en la reducción, ya sea combustible, electricidad, calefacción, refrigeración o vapor;
		c. informar si la reducción del consumo de energía se ha logrado dentro de la organización, aguas arriba y aguas abajo de su cadena de valor o en los dos, y enumerar las categorías aguas arriba y aguas abajo en las que se logró la reducción;
		d. informar si la reducción del consumo de energía es estimada o se ha obtenido a partir de modelos o mediciones directas y, si procede, las estimaciones o los métodos de modelización empleados;
		e. informar el año base o la línea base empleados para calcular la reducción del consumo de energía, incluyendo:
		i. la justificación de la selección;
		ii. el consumo de energía del año base o la línea base;
		f. presentar información sobre los estándares, las metodologías, los supuestos y las herramientas de cálculo utilizados.

Fuente: elaboración propia.

Tabla 9. Estándares GRI 300, contenidos y requerimientos.

Estándar	Contenido	Requerimiento
Materiales (301)	Materiales utilizados por peso o volumen (301-1)	El peso o el volumen total de los materiales utilizados para producir y envasar los principales productos y prestar los principales servicios de la organización durante el periodo objeto del informe, por: i. materiales no renovables utilizados; ii. materiales renovables utilizados.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Insumos reciclados utilizados (301-2)	Porcentaje de insumos reciclados utilizados para fabricar los principales productos y prestar los principales servicios de la organización. Al recopilar la información especificada en el Contenido 301-2, la organización informante debe: 2.2.1. usar el peso o volumen total de los materiales utilizados, como se indica en el Contenido 301-1; 2.2.2. calcular el porcentaje de insumos reciclados utilizados a través de la siguiente fórmula: Porcentaje de insumos reciclados utilizados = Total de insumos reciclados utilizados / Total de insumos utilizados x 100
	Productos y materiales de envasado recuperados (301-3)	Porcentaje de productos y materiales de envasado recuperados por cada categoría de productos.
		Cómo se recopilaron los datos para este contenido.
Energía (302)	Consumo de energía dentro de la organización (302-1)	El consumo total de combustibles procedentes de fuentes no renovables dentro de la organización, en julios o múltiplos, incluidos los tipos de combustible utilizados.
		El consumo total de combustibles procedentes de fuentes renovables dentro de la organización, en julios o múltiplos, incluidos los tipos de combustible utilizados.
		En julios, vatios·hora o múltiplos, el total de: i. consumo de electricidad ii. consumo de calefacción iii. consumo de refrigeración iv. consumo de vapor
		En julios, vatios·hora o múltiplos, el total de: i. la electricidad vendida ii. la calefacción vendida iii. la refrigeración vendida iv. el vapor vendido
		El consumo total de energía dentro de la organización, en julios o múltiplos.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
		La fuente de los factores de conversión utilizados.
	Consumo de energía fuera de la organización (302-2)	a. El consumo de energía fuera de la organización, en julios o múltiplos.
		b. Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
		c. La fuente de los factores de conversión utilizados.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Intensidad energética (302-3)	El ratio de intensidad energética de la organización.
		El parámetro (denominador) específico que se haya seleccionado para calcular el ratio.
		Los tipos de energía incluidos en el ratio de intensidad (combustible, electricidad, calefacción, refrigeración, vapor o todos).
		Si el ratio abarca el consumo de energía dentro de la organización, fuera de ella o ambos.
	Reducción del consumo energético (302-4)	La magnitud de las reducciones de consumo energético logradas como resultado directo de iniciativas de conservación y eficiencia, en julios o múltiplos.
		Los tipos de energía incluidos en dicha reducción (combustible, electricidad, calefacción, refrigeración, vapor o todos).
		La base del cálculo de las reducciones del consumo energético, como el año base o la línea base, incluida la justificación de la selección.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
	Reducción de los requerimientos energéticos de productos y servicios (302-5)	Las reducciones de los requerimientos energéticos de los productos y servicios vendidos durante el periodo objeto del informe, en julios o múltiplos.
		La base del cálculo de las reducciones del consumo energético, como el año base o la línea base, incluida la justificación de la selección.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
Agua y efluentes (303)	Extracción de agua (303-3)	La extracción de agua total de todas las áreas en megalitros, y un desglose de este total según las fuentes siguientes, si procede: i. aguas superficiales; ii. aguas subterráneas; iii. aguas marinas; iv. agua producida; v. agua de terceros.
		La extracción total de agua de todas las zonas sometidas a estrés hídrico en megalitros, y un desglose de este total según las fuentes siguientes, si procede: i. Agua superficial; ii. Agua subterránea; iii. Agua marina; iv. Agua producida; v. Agua de terceros, y un desglose de este total en función de las fuentes de extracción que figuran en los puntos i-iv.
		Un desglose de la extracción total de agua procedente de cada una de las fuentes que figuran en los Contenidos 303-3-a y 303-3-b (en megalitros), según las siguientes categorías: i. Agua dulce (total de sólidos disueltos ≤ 1000 mg/l)

Estándar	Contenido	Requerimiento
		ii. Otras aguas (total de sólidos disueltos > 1000 mg/l)
		Cualquier tipo de información contextual necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos, como estándares, metodologías o supuestos usados.
	Vertido de agua (303-4)	El vertido de agua total en todas las zonas (en megalitros) y un desglose de este total según los siguientes tipos de destino, si procede: i. aguas superficiales; ii. aguas subterráneas; iii. aguas marinas; iv. agua de terceros, y el volumen de dicho total que se destina al uso de otras organizaciones, si procede.
		Un desglose del vertido total de agua a todas las áreas (en megalitros) según las siguientes categorías: i. Agua dulce (total de sólidos disueltos ≤ 1000 mg/l) ii. Otras aguas (total de sólidos disueltos > 1000 mg/l)
		Vertido total de agua en todas las zonas con estrés hídrico (en megalitros) y un desglose de este total según las siguientes categorías: i. agua dulce (total de sólidos disueltos ≤ 1000 mg/l); ii. Otras aguas (total de sólidos disueltos > 1000 mg/l)
		Sustancias de riesgo prioritarias por las que se tratan los vertidos, incluidos: i. el método utilizado para definir las sustancias de riesgo prioritarias, así como los estándares internacionales, listas oficiales o criterios empleados; ii. el método utilizado para establecer los límites de vertido de las sustancias de riesgo prioritarias; iii. la cantidad de incidencias de incumplimiento de los límites de vertido.
		Cualquier tipo de información contextual necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos, como estándares, metodologías o supuestos usados.
	Consumo de agua (303-5)	Consumo total de agua (en megalitros) de todas las zonas.
		Consumo total de agua (en megalitros) de todas las zonas con estrés hídrico.
		Cambio en el almacenamiento de agua (en megalitros), siempre que se haya identificado que el almacenamiento de agua genera un impacto significativo relacionado con el agua.
		Cualquier información contextual necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos (como estándares, metodologías y supuestos utilizados), así como si la información se calcula, se estima, se obtiene a partir de un modelo o procede de mediciones directas, y el método empleado para ello, tal como el uso de factores específicos para el sector.

Estándar	Contenido	Requerimiento
Biodiversidad (304)	Sitios operacionales en propiedad, arrendados o gestionados ubicados dentro de o junto a áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas (304-1)	Para cada sitio operacional en propiedad, arrendado o gestionado ubicado dentro de o junto a áreas protegidas y zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas, la siguiente información: i. ubicación geográfica; ii. tierras subsuperficiales y subterráneas que puedan ser propiedad, estar arrendadas o ser gestionadas por la organización; iii. posición con respecto al área protegida (dentro del área, junto al área o con parcelas en el área protegida) o zona de gran valor para la biodiversidad fuera del área protegida; iv. tipo de operación (oficina, fabricación, producción o extracción); v. Tamaño del sitio operacional en km2 (u otra unidad apropiada); vi. valor de la biodiversidad, caracterizado por los atributos del área protegida o de la zona de gran valor para la biodiversidad fuera del área protegida (ecosistemas terrestres, marinos o de agua dulce); vii. valor de la biodiversidad, caracterizado por aparecer en listas de carácter protegido (como las categorías de gestión de áreas protegidas de la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza [IUCN], la Convención de Ramsar y las legislaciones nacionales).
	Impactos significativos de las actividades, productos y servicios en la biodiversidad (304-2)	Naturaleza de los impactos significativos directos e indirectos en la biodiversidad con referencia a uno o más de los siguientes: i. la construcción o el uso de plantas de fabricación, minas e infraestructura de transporte; ii. la contaminación (introducción de sustancias que no se producen de forma natural en un hábitat de fuentes tanto localizadas como no localizadas); iii. la introducción de especies invasivas, plagas y patógenos; iv. la reducción de especies; v. la transformación del hábitat; vi. los cambios en los procesos ecológicos fuera del rango natural de variación (como la salinidad o los cambios en el nivel freático).
		los impactos significativos directos e indirectos, positivos y negativos, respecto a lo siguiente: i. las especies afectadas; ii. la extensión de las zonas que han sufrido impactos; iii. la duración de los impactos; iv. la reversibilidad o irreversibilidad de los impactos.
	Hábitats protegidos o restaurados (304-3)	El tamaño y la ubicación de las áreas protegidas o restauradas de los hábitats, y si el éxito de la medida de restauración estuvo o está aprobado por profesionales externos independientes.
		Si se han creado asociaciones con terceros para proteger o restaurar áreas de hábitats distintos de los que ha supervisado la organización y en los que ha aplicado medidas de restauración o protección.
		El estado de cada área en función de su condición al final del periodo objeto del informe.
		Los estándares, las metodologías y los supuestos utilizados.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	Especies que aparecen en la Lista Roja de la IUCN y en listados nacionales de conservación cuyos hábitats se encuentren en áreas afectadas por las operaciones (304-4)	La cantidad total de especies que aparecen en la Lista Roja de la IUCN y en listados nacionales de conservación cuyos hábitats se encuentren en áreas afectadas por las operaciones de la organización, según nivel de riesgo de extinción: i. en peligro crítico; ii. en peligro; iii. vulnerables; iv. casi amenazadas; v. preocupación menor.
Emisiones (305)	Emisiones directas de GEI (alcance 1) (305-1)	Valor bruto de las emisiones directas de GEI (alcance 1) en toneladas métricas de CO2 equivalente.
		Gases incluidos en el cálculo: CO2, CH4, N2O, HFC, PFC, SF6, NF3 o todos.
		Emisiones biogénicas de CO2 en toneladas métricas de CO2 equivalente.
		Año base para el cálculo, si procede, incluidos: i. la justificación de la selección; ii. las emisiones en el año base; iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base.
		La fuente de los factores de emisión y las tasas del potencial de calentamiento global (GWP) utilizadas o una referencia a la fuente del GWP.
		El enfoque de consolidación para las emisiones: participación accionarial, control financiero o control operacional.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
	Emisiones indirectas de GEI asociadas a la energía (alcance 2) (305-2)	Valor bruto de las emisiones indirectas de GEI asociadas a la energía (alcance 2) basadas en la ubicación en toneladas métricas de CO2 equivalente.
		Si procede, valor bruto de las emisiones indirectas de GEI asociadas a la energía (alcance 2) basadas en el mercado en toneladas métricas de CO2 equivalente.
		Si están disponibles, los gases incluidos en el cálculo: CO2, CH4, N2O, HFC, PFC, SF6, NF3 o todos.
		Año base para el cálculo, si procede, incluidos: i. la justificación de la selección; ii. las emisiones en el año base; iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base.
		La fuente de los factores de emisión y las tasas del potencial de calentamiento global (GWP) utilizadas o una referencia a la fuente del GWP.

Estándar	Contenido	Requerimiento
		El enfoque de consolidación para las emisiones: participación accionarial, control financiero o control operacional.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
	Otras emisiones indirectas de GEI (alcance 3) (305-3)	Valor bruto de las otras emisiones indirectas de GEI (alcance 3) en toneladas métricas de CO2 equivalente.
		Si están disponibles, los gases incluidos en el cálculo: CO2, CH4, N2O, HFC, PFC, SF6, NF3 o todos.
		Emisiones biogénicas de CO2 en toneladas métricas de CO2equivalente.
		Categorías y actividades relativas a otras emisiones indirectas de GEI (alcance 3) incluidas en el cálculo.
		Año base para el cálculo, si procede, incluidos: i. la justificación de la selección; ii. las emisiones en el año base; iii. el contexto de cualquier cambio significativo en las emisiones que haya dado lugar a nuevos cálculos de las emisiones en el año base.
		La fuente de los factores de emisión y las tasas del potencial de calentamiento global (GWP) utilizadas o una referencia a la fuente del GWP.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
	Intensidad de las emisiones de GEI (305-4)	El ratio de intensidad de las emisiones de GEI de la organización.
		El parámetro (denominador) específico que se haya seleccionado para calcular el ratio.
		Los tipos de emisiones de GEI incluidos en el ratio de intensidad: directas (alcance 1), indirectas asociadas a la energía (alcance 2), y otras indirectas (alcance 3).
		Gases incluidos en el cálculo: CO2 , CH4, N2O, HFC, PFC, SF6, NF3 o todos.
	Reducción de las emisiones de GEI (305-5)	La reducción de las emisiones de GEI como consecuencia directa de las iniciativas de reducción en toneladas métricas de CO2 equivalente.
		Gases incluidos en el cálculo: CO2, CH4, N2O, HFC, PFC, SF6, NF3 o todos.
		Año base o línea base, incluida la justificación de la selección.
		Los alcances en los que se produjeron reducciones: emisiones directas (alcance 1), indirectas asociadas a la energía (alcance 2) u otras indirectas (alcance 3).
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo

Estándar	Contenido	Requerimiento
		utilizados.
	Emisiones de sustancias que agotan la capa de ozono (ODS) (305-6)	La producción, importaciones y exportaciones de ODS en toneladas métricas de equivalente de CFC-11 (triclorofluorometano).
		Las sustancias incluidas en el cálculo.
		La fuente relativa a los factores de emisión utilizados.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
	Óxidos de nitrógeno (NOx), óxidos de azufre (SOx) y otras emisiones significativas al aire (305-7)	Emisiones significativas al aire, en kilogramos o múltiplos, para cada uno de las siguientes: i. NOx ii. SOx iii. Contaminantes orgánicos persistentes (POP) iv. Compuestos orgánicos volátiles (VOC) v. Contaminantes peligrosos del aire (HAP) vi. Material particulado (MP) vii. Otras categorías estándar de emisiones al aire identificadas en las normativas pertinentes
		La fuente relativa a los factores de emisión utilizados.
		Los estándares, metodologías, suposiciones y herramientas de cálculo utilizados.
Residuos (306)	Residuos generados (306-3)	Peso total de los residuos generados en toneladas métricas y desglose de este total en función de la composición de los residuos.
		Información contextual necesaria para entender los datos y la manera en que se recopilaron.
	Residuos no destinados a eliminación (306-4)	Peso total de los residuos no destinados a eliminación en toneladas métricas y desglose de este total en función de la composición de los residuos.
		Peso total de los residuos peligrosos no destinados a eliminación en toneladas métricas, y desglose de este total según las siguientes operaciones de valorización: i. preparación para la reutilización; ii. reciclaje; iii. otras operaciones de valorización.
		Peso total de los residuos no peligrosos no destinados a eliminación en toneladas métricas y desglose de este total en función de las siguientes operaciones de valorización: i. preparación para la reutilización; ii. reciclaje; iii. otras operaciones de valorización.

Estándar	Contenido	Requerimiento
		Por cada operación de valorización incluida en los Contenidos 306-4-b y 306-4-c, un desglose del peso total en toneladas métricas de los residuos peligrosos y no peligrosos no destinados a eliminación: i. en las instalaciones; ii. fuera de las instalaciones.
		Información contextual necesaria para entender los datos y la manera en que se recopilaron.
	Residuos destinados a eliminación (306-5)	Peso total de los residuos destinados a eliminación en toneladas métricas y desglose de este total en función de la composición de los residuos.
		Peso total de los residuos peligrosos destinados a eliminación en toneladas métricas y desglose de este total en función de las siguientes operaciones de eliminación: i. incineración (con recuperación energética); ii. incineración (sin recuperación energética); iii. traslado a un vertedero; iv. otras operaciones de eliminación.
		Peso total de los residuos no peligrosos destinados a eliminación en toneladas métricas y desglose de este total en función de las siguientes operaciones de eliminación: i. incineración (con recuperación energética); ii. incineración (sin recuperación energética); iii. traslado a un vertedero; iv. otras operaciones de eliminación.
		Por cada operación de eliminación incluida en los Contenidos 306-5-b y 306-5-c, un desglose del peso total en toneladas métricas de los residuos peligrosos y no peligrosos destinados a eliminación: i. en las instalaciones; ii. fuera de las instalaciones.
		Información contextual necesaria para entender los datos y la manera en que se recopilaron.
Evaluación ambiental de los proveedores (308)	Nuevos proveedores que han pasado filtros de selección de acuerdo con criterios ambientales (308-1)	Porcentaje de nuevos proveedores que han pasado filtros de selección de acuerdo con criterios ambientales.
	Impactos ambientales negativos en la cadena de suministro y medidas tomadas (308-2)	La cantidad de proveedores evaluados en relación con los impactos ambientales.
		La cantidad de proveedores identificados como proveedores con impactos ambientales negativos significativos potenciales y reales.
		Los impactos ambientales negativos significativos –potenciales y reales– identificados en la cadena de suministro.

Estándar	Contenido	Requerimiento
		El porcentaje de proveedores identificados como proveedores con impactos ambientales negativos significativos –potenciales y reales– con los que se hayan acordado mejoras como consecuencia de una evaluación.
		El porcentaje de proveedores identificados como proveedores con impactos ambientales significativos negativos –potenciales y reales– con los que se haya puesto fin a la relación como consecuencia de la evaluación, con indicación del motivo.

Fuente: elaboración propia con base en GRI 300.

4.2.1. Potencialidades y limitaciones de los estándares GRI 100 y 300

Entre las potencialidades generales de los estándares GRI 100 y 300, se identifica que ofrecen una estructura sistemática para la divulgación de información ambiental, lo cual puede complementar la información financiera producida por las entidades públicas y fortalecer la dimensión ambiental de la información generada en el SNCP. Los indicadores ambientales de los estándares GRI permiten organizar la divulgación de información sobre aspectos como el uso de recursos naturales, las emisiones, el consumo energético, la gestión del agua, la biodiversidad y los residuos, contribuyendo a estructurar la información sobre los impactos ambientales de las organizaciones.

Así las cosas, los estándares temáticos GRI 100 y 300 proporcionan un lenguaje común para la divulgación de impactos ambientales y favorecen la sistematización de la información relacionada con el desempeño ambiental de las organizaciones (de Villiers et al., 2022). De hecho, en algunos temas técnicamente más desarrollados, como la medición de emisiones de gases de efecto invernadero, se han identificado avances en la interoperabilidad entre los estándares GRI y otros marcos internacionales de divulgación, particularmente aquellos basados en el Protocolo de Gases de Efecto Invernadero y en los estándares de divulgación climática utilizados en el ámbito financiero.

En relación con las potencialidades específicas en el contexto del sector público colombiano, estos estándares podrían contribuir a fortalecer la rendición de cuentas en materia de los impactos de las entidades del sector público desde sus propias actividades. En entidades públicas cuya misión está relacionada con sectores como infraestructura, transporte, vivienda, energía o desarrollo territorial, los impactos ambientales de las actividades institucionales pueden ser significativos. En este sentido, la aplicación de los estándares GRI 100 y 300 permitirían mejorar la transparencia respecto de la manera en que la gestión pública contribuye a la mitigación y adaptación al cambio climático, al uso sostenible de los recursos naturales y a la protección ambiental, en tanto algunos de sus indicadores son coherentes con los compromisos internacionales asumidos por el país como el Acuerdo de París y los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

En este mismo sentido, muchas entidades públicas desarrollan programas de gestión ambiental interna relacionados con el uso eficiente de recursos, la reducción de emisiones, el manejo de residuos o la eficiencia energética. Sin embargo, la información asociada a estas actividades suele encontrarse dispersa en diversos documentos institucionales, como informes de gestión, planes institucionales o reportes sectoriales como el Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA), este último orientado al seguimiento del desempeño ambiental interno de cada organización. En este contexto, otra potencialidad de los estándares GRI 300 radica en que proporcionan un conjunto de indicadores que pueden facilitar el seguimiento, la sistematización y la consolidación de esta información ambiental.

De igual manera, la incorporación de indicadores relacionados con emisiones, consumo energético o uso de recursos puede contribuir a fortalecer los procesos de identificación y gestión del riesgo ambiental y climático en las entidades públicas. Por esta razón, los estándares pueden apoyar la incorporación de consideraciones ambientales en los procesos de planeación institucional y en la evaluación de riesgos físicos y de transición asociados al cambio climático, contribuyendo a una gestión pública más sostenible en el largo plazo.

En cuanto a las limitaciones generales se destaca que la existencia de indicadores estandarizados no garantiza necesariamente la comparabilidad sustantiva entre organizaciones, ya que las divulgaciones pueden variar en función de los límites organizacionales, las metodologías utilizadas y los supuestos adoptados para estimar los impactos ambientales (Boiral & Henri, 2017). Así, aun cuando distintas organizaciones utilicen el mismo estándar, los datos reportados pueden no ser plenamente comparables entre entidades o sectores.

Por su parte, la cuantificación de muchos impactos ambientales exige capacidades técnicas avanzadas, sistemas de monitoreo continuo y metodologías especializadas, como ocurre, por ejemplo, con el cálculo de emisiones de gases de efecto invernadero (y en particular las emisiones de alcance 3) o la medición de la huella ambiental. Estas exigencias pueden generar altos costos de implementación y aumentar el riesgo de que las organizaciones elaboren estimaciones imprecisas o basadas en supuestos poco transparentes.

Frente a las limitaciones específicas se destaca que, estas dificultades podrían intensificarse debido a la heterogeneidad de capacidades institucionales que caracterizan al sector público colombiano. Muchas entidades públicas carecen de inventarios ambientales sistematizados, herramientas técnicas para la medición de emisiones o sistemas de gestión ambiental formalmente establecidos. Asimismo, la heterogeneidad y especificidad de las funciones e impactos de las entidades públicas implica que algunos de los indicadores previstos en los estándares GRI 100 y 300 no resulten pertinentes para todas ellas. En tales condiciones, la adopción de los estándares GRI 100 y 300 podría convertirse en una carga administrativa desproporcionada para algunas entidades, generando

informes incompletos o basados en estimaciones poco fiables que exceden las capacidades técnicas y presupuestales disponibles.

Además, los indicadores de GRI 100 y 300 están pensados para las entidades individualmente consideradas, quedando el vacío en las entidades que definen políticas, planes y programas.

4.3. Estándares GRI 400

La serie GRI 400 reúne los estándares temáticos relacionados con los impactos sociales de las organizaciones. Estos estándares buscan que las organizaciones proporcionen información que permita comprender cómo las actividades organizacionales afectan a las personas y a los distintos grupos sociales con los que interactúan. De esta manera, los estándares de la serie GRI 400 contribuyen a estructurar la divulgación de información sobre los impactos sociales de las organizaciones y a fortalecer la rendición de cuentas frente a los distintos grupos de interés. La Tabla 10 presenta los principales contenidos y requerimientos definidos en los estándares de esta serie.

Tabla 10. Estándares GRI 400, contenidos y requerimientos.

Estándar	Contenido	Requerimiento
Empleo (401)	Contrataciones de nuevos empleados y rotación de personal (401-1)	La cantidad total y la tasa de contrataciones de nuevos empleados durante el periodo objeto del informe, por grupo de edad, género y región.
		La cantidad total y la tasa de rotación de personal durante el periodo objeto del informe, por grupo de edad, género y región.
	Prestaciones para los empleados a tiempo completo que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales (401-2)	Prestaciones que son habituales para los empleados a tiempo completo de la organización, pero que no se dan a los empleados temporales o a tiempo parcial, clasificadas por ubicaciones de operación significativas. Estas incluyen, como mínimo: i. seguro de vida; ii. asistencia sanitaria; iii. cobertura por incapacidad e invalidez; iv. parental leve; v. previsión para la jubilación; vi. participación accionarial; vii. otros.
		La definición utilizada para "ubicaciones de operación significativas".
	Permiso parental (401-3)	La cantidad total de empleados que han tenido derecho al permiso parental, por género.
		La cantidad total de empleados que se han acogido al permiso parental, por género.
		La cantidad total de empleados que han regresado al trabajo en el periodo objeto del informe después de terminar el permiso parental, por género.

Estándar	Contenido	Requerimiento
		La cantidad total de empleados que han regresado al trabajo después de terminar el permiso parental y que seguían siendo empleados 12 meses después de regresar al trabajo, por género.
		Las tasas de regreso al trabajo y de retención de los empleados que se acogieron al permiso parental, por género.
Relaciones trabajador-empresa (402)	Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales (402-1)	Cantidad mínima de semanas de aviso que se suele dar a los empleados y sus representantes antes de la aplicación de cambios operacionales significativos que podrían afectarles de forma considerable.
		En organizaciones con acuerdos de negociación colectiva, informar si el plazo de aviso y las disposiciones para la consulta y negociación se especifican en los acuerdos colectivos.
Salud y seguridad en el trabajo (403)	Sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo (403-1)	Una declaración sobre si se ha implementado un sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo, que indique: i. si el sistema se ha puesto en marcha por requerimientos legales y, en tal caso, una lista de dichos requerimientos; ii. si el sistema se ha implementado con base en estándares/directrices reconocidos de sistema de gestión o gestión de riesgos y, en tal caso, la lista de dichos estándares/directrices.
		Una descripción del alcance de los trabajadores, las actividades y los lugares de trabajo cubiertos por el sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo y una explicación de si algún trabajador, actividad o lugar de trabajo no está cubierto por dicho sistema y el motivo para ello.
	Identificación de peligros, evaluación de riesgos e investigación de incidentes (403-2)	Una descripción de los procesos empleados para identificar peligros relacionados con el trabajo y evaluar riesgos de forma periódica o esporádica, así como para aplicar la jerarquía de controles a fin de eliminar peligros y minimizar riesgos, que indique: i. cómo garantiza la organización la calidad de estos procesos, incluidas las competencias de las personas que los llevan a cabo; ii. cómo se usan los resultados de estos procesos para evaluar y mejorar de forma continua el sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo.
		Una descripción de los procesos que siguen los trabajadores que quieren notificar peligros o situaciones de peligro laborales, así como una explicación de cómo se protege a los trabajadores frente a posibles represalias.
		Una descripción de las políticas y procesos que deben seguir los trabajadores que quieran retirarse de situaciones laborales que consideren que pueden provocar lesiones, dolencias o enfermedades, así como una explicación de cómo se protege a dichos trabajadores frente a posibles represalias.
		Una descripción de los procesos empleados para investigar incidentes laborales, incluidos los procesos de identificación de peligros y evaluación de riesgos relacionados con los incidentes para determinar las acciones correctivas mediante la jerarquía de control y para determinar las mejoras necesarias del sistema de gestión de la seguridad y la salud en el trabajo.
	Servicios de salud en el trabajo (403-3)	Una descripción de las funciones de los servicios de salud en el trabajo que contribuyen a la identificación y eliminación de peligros y la minimización de riesgos, así como una explicación de cómo garantiza la organización la calidad de dichos servicios y facilita el acceso de los trabajadores a los mismos.
	Participación de los	Una descripción de los procesos de participación y consulta de los trabajadores para el desarrollo, la aplicación y la evaluación del sistema de gestión de la salud

Estándar	Contenido	Requerimiento
	trabajadores, consultas y comunicación sobre salud y seguridad en el trabajo (403-4)	y la seguridad en el trabajo, así como la provisión de acceso y la comunicación a los trabajadores de la información relevante sobre salud y seguridad en el trabajo.
		Si existe algún comité formal trabajadores-empresa sobre salud y seguridad, una descripción de sus responsabilidades, la frecuencia de las reuniones, la autoridad de toma de decisiones y si hay trabajadores que no están representados en dicho comité; si ese fuera el caso, el motivo por el que esto ocurre.
	Formación de trabajadores sobre salud y seguridad en el trabajo (403-5)	Una descripción de los cursos de formación para trabajadores sobre salud y seguridad en el trabajo, incluidos los cursos de formación general y los cursos de formación específica sobre peligros laborales, actividades peligrosas o situaciones de peligro.
	Promoción de la salud de los trabajadores (403-6)	Una explicación de la manera en que la organización facilita el acceso de los trabajadores a servicios médicos y de cuidado de la salud no relacionados con el trabajo, así como el alcance del acceso que facilita.
		Una descripción de los servicios y programas voluntarios de promoción de la salud que la organización ofrece a los trabajadores para hacer frente a riesgos importantes para la salud no relacionados con el trabajo, que incluya los riesgos concretos para la salud contemplados, y la manera en que la organización facilita el acceso de los trabajadores a estos servicios y programas.
	Prevención y mitigación de los impactos para la salud y la seguridad en el trabajo directamente vinculados a través de las relaciones comerciales (403-7)	Una descripción del enfoque de la organización en lo que respecta a la prevención o mitigación de los impactos negativos significativos para la salud y la seguridad en el trabajo directamente vinculados con sus operaciones, productos o servicios a través de sus relaciones comerciales, y los peligros y riesgos relacionados.
	Cobertura del sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo (403-8)	Si la organización ha implementado un sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo basado en requerimientos legales y/o en estándares/directrices reconocidos: i. la cantidad y el porcentaje de los empleados y los trabajadores que no son empleados, pero cuyo trabajo o lugar de trabajo están controlados por la organización, que están cubiertos por dicho sistema. ii. la cantidad y el porcentaje de los empleados y los trabajadores que no son empleados, pero cuyo trabajo o lugar de trabajo están controlados por la organización, que están cubiertos por dicho sistema que ha sido objeto de auditoría interna; iii. la cantidad y el porcentaje de los empleados y los trabajadores que no son empleados, pero cuyo trabajo o lugar de trabajo están controlados por la organización, que están cubiertos por dicho sistema que ha sido objeto de auditoría o certificado por una parte externa.
		Si hay trabajadores excluidos de este contenido, incluidos los tipos de trabajadores y el motivo para la exclusión.

Estándar	Contenido	Requerimiento
		Cualquier tipo de información contextual necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos, como estándares, metodologías o supuestos usados.
	Lesiones por accidente laboral (403-9)	Para todos los empleados: i. La cantidad y la tasa de fallecimientos resultantes de una lesión por accidente laboral; ii. La cantidad y la tasa de lesiones por accidente laboral con grandes consecuencias (sin incluir fallecimientos); iii. La cantidad y la tasa de lesiones por accidente laboral registrables; iv. Los principales tipos de lesiones por accidente laboral; v. La cantidad de horas trabajadas.
		Para todos los trabajadores que no sean empleados, pero cuyos trabajos o lugares de trabajo estén controlados por la organización: i. La cantidad y la tasa de fallecimientos resultantes de una lesión por accidente laboral; ii. La cantidad y la tasa de lesiones por accidente laboral con grandes consecuencias (sin incluir fallecimientos); iii. La cantidad y la tasa de lesiones por accidente laboral registrables; iv. Los principales tipos de lesiones por accidente laboral; v. La cantidad de horas trabajadas.
		Los peligros laborales que presentan un riesgo de lesión con grandes consecuencias, incluido: i. de qué modo se han determinado estos peligros; ii. cuáles de estos peligros han ocasionado o contribuido a ocasionar lesiones con grandes consecuencias durante el periodo objeto del informe; iii. las medidas tomadas o proyectadas para eliminar estos peligros y minimizar riesgos mediante la jerarquía de control.
		Las medidas tomadas o proyectadas para eliminar otros peligros laborales y minimizar riesgos mediante la jerarquía de control.
		Si las tasas se han calculado por cada 200 000 o por cada 1 000 000 horas trabajadas.
		Si hay trabajadores excluidos de este contenido, incluidos los tipos de trabajadores y el motivo para la exclusión.
		Cualquier tipo de información contextual necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos, como estándares, metodologías o supuestos usados.
		Al recopilar la información especificada en el Contenido 403-9, la organización informante debe: 2.1 excluir los fallecimientos del cálculo de la cantidad y la tasa de lesiones por accidente laboral con grandes consecuencias; 2.1.1 incluir los fallecimientos resultantes de lesiones por accidente laboral en el cálculo de la cantidad y la tasa de lesiones por accidente laboral registrables. 2.1.2 incluir las lesiones por accidente laboral resultantes de incidentes ocurridos durante el desplazamiento al trabajo solo si el transporte lo gestiona la organización; 2.1.3 calcular las tasas sobre la base de 200 000 o 1 000 000 de horas trabajadas, mediante las siguientes fórmulas:

Estándar	Contenido	Requerimiento
		Tasa de fallecimientos resultantes de una lesión por accidente laboral = Cantidad de fallecimientos resultantes de una lesión por accidente laboral/Cantidad de horas trabajadas x [200 000 o 1 000 000] Tasa de lesiones por accidente laboral con grandes consecuencias (sin incluir fallecimientos) = Cantidad de lesiones por accidente laboral con grandes consecuencias (sin incluir fallecimientos) /Cantidad de horas trabajadas x [200 000 o 1 000 000] Tasa de lesiones por accidente laboral registrables = Cantidad de lesiones por accidente laboral registrables/ Cantidad de horas trabajadas x [200 000 o 1 000 000]
	Las dolencias y enfermedades laborales (403-10)	Para todos los empleados: i. La cantidad de fallecimientos resultantes de una dolencia o enfermedad laboral; ii. La cantidad de casos de dolencias y enfermedades laborales registrables; iii. Los principales tipos de dolencias y enfermedades laborales;
		Para todos los trabajadores que no sean empleados, pero cuyos trabajos o lugares de trabajo estén controlados por la organización: i. La cantidad de fallecimientos resultantes de una dolencia o enfermedad laboral; ii. La cantidad de casos de dolencias y enfermedades laborales registrables; iii. Los principales tipos de dolencias y enfermedades laborales;
		Los peligros laborales que presentan un riesgo de dolencias y enfermedades, incluido: i. de qué modo se han determinado estos peligros; ii. cuáles de dichos peligros han provocado o contribuido a provocar dolencias y enfermedades laborales durante el periodo objeto del informe. iii. las medidas tomadas o proyectadas para eliminar estos peligros y minimizar riesgos mediante la jerarquía de control.
		Si hay trabajadores excluidos de este contenido, incluidos los tipos de trabajadores y el motivo para la exclusión.
		Cualquier tipo de información contextual necesaria para comprender cómo se han recopilado los datos, como estándares, metodologías o supuestos usados.
		Al recopilar la información especificada en el Contenido 403-10, la organización informante debe incluir los fallecimientos resultantes de dolencias y enfermedades laborales en el cálculo de la cantidad de casos de dolencias y enfermedades laborales registrables.
Formación y educación (404)	Promedio de horas de formación al año por empleado (404-1)	El promedio de horas de formación que los empleados de la organización hayan recibido durante el periodo objeto del informe, desglosado por género y categoría laboral.
	Programas para	El tipo y el alcance de los programas implementados y la asistencia proporcionada para mejorar las competencias de los empleados.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	desarrollar las competencias de los empleados y programas de ayuda a la transición (404-2)	Los programas de ayuda a la transición proporcionados para facilitar la empleabilidad continuada y la gestión del final de las carreras profesionales debido a jubilación o despido.
	Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones periódicas de su desempeño y del desarrollo de su carrera (404-3)	Porcentaje del total de empleados por género y por categoría laboral que recibieron una evaluación periódica de su desempeño y del desarrollo de su carrera durante el periodo objeto del informe.
Diversidad e igualdad de oportunidades (405)	Diversidad de órganos de gobierno y empleados (405-1)	Porcentaje de personas dentro de los órganos de gobierno de la organización en cada una de las siguientes categorías de diversidad: i. género; ii. grupo de edad: menores de 30 años, entre 30 y 50 años, mayores de 50 años; iii. otros indicadores de diversidad, cuando proceda (como grupos minoritarios o vulnerables).
		Porcentaje de empleados por categoría laboral en cada una de las siguientes categorías de diversidad: i. género; ii. grupo de edad: menores de 30 años, entre 30 y 50 años, mayores de 50 años; iii. otros indicadores de diversidad, cuando proceda (como grupos minoritarios o vulnerables).
	Ratio entre el salario básico y la remuneración de mujeres y de hombres (405-2)	Ratio entre el salario básico y la remuneración de mujeres y de hombres para cada categoría laboral, clasificado por ubicaciones de operación significativas.
		La definición utilizada para "ubicaciones de operación significativas".
No discriminación (406)	Casos de discriminación y acciones correctivas emprendidas (406-1)	Cantidad total de casos de discriminación durante el periodo objeto del informe.
		El estatus de los casos y las acciones emprendidas en lo que atañe a lo siguiente: i. caso revisado por la organización; ii. aplicación de planes de remediación en curso; iii. planes de remediación implementados cuyos resultados hayan sido evaluados a través de procesos de revisión de gestión interna rutinarios; iv. caso no sujeto a acciones.

Estándar	Contenido	Requerimiento
Libertad de asociación y negociación colectiva (407)	Operaciones y proveedores en los que el derecho a la libertad de asociación y la negociación colectiva podría estar en riesgo (407-1)	Operaciones y proveedores en los que los derechos de los trabajadores a ejercer la libertad de asociación o negociación colectiva puedan infringirse o corran riesgo significativo en cuanto a alguno de los siguientes puntos: i. tipo de operación (como una planta de fabricación) y proveedor; ii. países o áreas geográficas con operaciones y proveedores que se considere que están en riesgo.
		Las medidas tomadas por la organización en el periodo objeto del informe y dirigidas a apoyar el derecho a ejercer la libertad de asociación y la negociación colectiva.
Trabajo infantil (408)	Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo infantil (408-1)	Operaciones y proveedores que se consideran con riesgo significativo de presentar casos de: i. trabajo infantil; ii. trabajadores jóvenes expuestos a trabajo peligroso
		Operaciones y proveedores que se consideran con riesgo significativo de presentar casos de trabajo infantil en cuanto a: i. tipo de operación (como una planta de fabricación) y proveedor; ii. países o áreas geográficas con operaciones y proveedores que se considere que están en riesgo.
		Las medidas adoptadas por la organización en el periodo objeto del informe y que tengan por objeto contribuir a la abolición del trabajo infantil.
Trabajo forzoso u obligatorio (409)	Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo forzoso u obligatorio (409-1)	Operaciones y proveedores que se consideran con riesgo significativo de casos de trabajo forzoso u obligatorio en cuanto a: i. tipo de operación (como una planta de fabricación) y proveedor; ii. países o áreas geográficas con operaciones y proveedores que se considere que están en riesgo.
		Las medidas adoptadas por la organización en el periodo objeto del informe y que tengan por objeto contribuir a la abolición de todas las formas de trabajo forzoso u obligatorio
Prácticas en materia de seguridad (410)	Personal de seguridad capacitado en políticas o procedimientos de derechos humanos (410-1)	Porcentaje del personal de seguridad que haya recibido formación formal en las políticas o procedimientos específicos de derechos humanos de la organización y su aplicación a la seguridad.
		Si los requerimientos de formación también se aplican a organizaciones externas que proporcionan personal de seguridad.
Derechos de los pueblos indígenas (411)	Casos de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas (411-1)	La cantidad total de casos identificados de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas durante el periodo objeto del informe.
		El estatus de los casos y las acciones emprendidas en lo que atañe a lo siguiente: i. caso revisado por la organización; ii. aplicación de planes de remediación en curso; iii. planes de remediación implementados cuyos resultados hayan sido evaluados a través de procesos de revisión de gestión interna rutinarios; iv. caso no sujeto a acciones.

Estándar	Contenido	Requerimiento
Comunidades locales (413)	Operaciones con programas de participación de la comunidad local, evaluaciones del impacto y desarrollo (413-1)	El porcentaje de operaciones con programas implementados de participación de la comunidad local, evaluaciones del impacto y desarrollo, incluido el uso de: i. evaluaciones del impacto social, incluidas las evaluaciones del impacto de género en función de los procesos participativos; ii. evaluaciones del impacto ambiental y vigilancia en curso; iii. divulgación pública de los resultados de las evaluaciones del impacto ambiental y social; iv. programas de desarrollo comunitario locales basados en las necesidades de la comunidad local; v. planes de participación de los grupos de interés en función de la determinación de los grupos de interés; vi. comités y procesos de consulta amplios con las comunidades locales, que incluyan a grupos vulnerables; vii. comités de empresa, comités de salud y seguridad en el trabajo y otros organismos de representación de los trabajadores para tratar los impactos; viii. procesos formales de queja y reclamación en las comunidades locales.
	Operaciones con impactos negativos significativos –reales o potenciales– en las comunidades locales (413-2)	Operaciones con impactos negativos significativos –reales o potenciales– en las comunidades locales, incluido: i. la ubicación de las operaciones; ii. los impactos negativos significativos –reales o potenciales– de las operaciones.
Evaluación social de los proveedores (414)	Nuevos proveedores que han pasado filtros de selección de acuerdo con criterios sociales (414-1)	Porcentaje de nuevos proveedores que han pasado filtros de selección mediante el uso de criterios sociales.
	Impactos sociales negativos en la cadena de suministro y medidas tomadas (414-2)	La cantidad de proveedores evaluados en relación con los impactos sociales.
		La cantidad de proveedores identificados como proveedores con impactos sociales negativos significativos potenciales y reales.
		Los impactos sociales negativos significativos –potenciales y reales– identificados en la cadena de suministro.
		El porcentaje de proveedores identificados como proveedores con impactos sociales negativos significativos –potenciales y reales– con los que se hayan acordado mejoras como consecuencia de una evaluación.
		El porcentaje de proveedores identificados como proveedores con impactos sociales significativos negativos –potenciales y reales– con los que se haya puesto fin a la relación como consecuencia de la evaluación, con indicación del motivo.
Política pública (415)	Contribución a partidos y/o representantes políticos	E l valor monetario total de las contribuciones a partidos y/o representantes políticos –financieras o en especie– que la organización haya realizado directa o indirectamente, por país y por destinatario/beneficiario.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	(415-1)	Si procede, la manera en que se estimó el valor monetario de las contribuciones en especie.
Salud y seguridad de los clientes (416)	Evaluación de los impactos de las categorías de productos y servicios en la salud y la seguridad (416-1)	Porcentaje de las categorías de productos y servicios significativas para las que se evalúan los impactos en la salud y la seguridad con el fin de lograr mejoras.
	Casos de incumplimiento relativos a los impactos de las categorías de productos y servicios en la salud y la seguridad (416-2)	La cantidad total de casos de incumplimiento de la normativa o códigos voluntarios relativos a los impactos de los productos y servicios en la salud y la seguridad en el periodo objeto del informe, clasificados en: i. casos de incumplimiento de la normativa que den lugar a multas o sanciones; ii. casos de incumplimiento de la normativa que den lugar a una advertencia; iii. casos de incumplimiento de códigos voluntarios.
		Si la organización no ha identificado incumplimientos de la normativa o códigos voluntarios, basta con señalar este hecho en una declaración breve.
Marketing y etiquetado (417)	Requerimientos para la información y el etiquetado de productos y servicios (417-1)	Si los procedimientos de la organización obligan a aportar los siguientes tipos de datos sobre la información y el etiquetado de productos y servicios: i. el origen de los componentes del producto o servicio; ii. el contenido, especialmente en relación con las sustancias que podrían generar un impacto ambiental o social; iii. el uso seguro del producto o servicio; iv. la eliminación del producto y los impactos ambientales o sociales; v. otros (explicar).
		El porcentaje de categorías significativas de productos o servicios cubiertas y evaluadas en relación con el cumplimiento de dichos procedimientos.
	Casos de incumplimiento relacionados con la información y el etiquetado de productos y servicios (417-2)	La cantidad total de casos de incumplimiento de la normativa o códigos voluntarios relativos a información y etiquetado de productos y servicios, clasificados en: i. casos de incumplimiento de la normativa que den lugar a multas o sanciones; ii. casos de incumplimiento de la normativa que den lugar a una advertencia; iii. casos de incumplimiento de códigos voluntarios.
		Si la organización no ha identificado incumplimientos de la normativa o códigos voluntarios, basta con señalar este hecho en una declaración breve.
	Casos de incumplimiento relacionados con comunicaciones de marketing	La cantidad total de casos de incumplimiento de la normativa o códigos voluntarios relativos a comunicaciones de marketing, como publicidad, promoción y patrocinio, clasificados por: i. casos de incumplimiento de la normativa que den lugar a multas o sanciones; ii. casos de incumplimiento de la normativa que den lugar a una advertencia; iii. casos de incumplimiento de códigos voluntarios.

Estándar	Contenido	Requerimiento
	(417-3)	Si la organización no ha identificado incumplimientos de la normativa o códigos voluntarios, basta con señalar este hecho en una declaración breve.
Privacidad de los clientes (418)	Reclamaciones fundamentadas relativas a violaciones de la privacidad del cliente y pérdida de datos del cliente (418-1)	La cantidad total de reclamaciones fundamentadas recibidas relativas a violaciones de la privacidad del cliente, clasificadas por: i. reclamaciones recibidas de terceros y corroboradas por la organización; ii. reclamaciones de autoridades regulatorias.
		La cantidad total de casos identificados de filtraciones, robos o pérdidas de datos de clientes.
		Si la organización no ha identificado ninguna reclamación fundamentada, basta con señalar este hecho en una declaración breve.

Fuente: elaboración propia con base en GRI 400.

4.3.1. Potencialidades y limitaciones de los estándares GRI 400

En relación con las potencialidades generales, se destaca que estos estándares ofrecen una estructura para la divulgación de información sobre asuntos sociales que puede complementar la información financiera producida por las entidades públicas, fortaleciendo así la dimensión social de la información generada por el SNCP. En este sentido, estos estándares permiten estructurar la divulgación de información relacionada con aspectos como empleo, condiciones laborales, salud y seguridad en el trabajo, formación, diversidad e igualdad de oportunidades, derechos humanos, relaciones con las comunidades y responsabilidad sobre productos y servicios.

Los estándares GRI 400 amplían la comprensión de los impactos de las organizaciones sobre la dimensión social, permitiendo evaluar no solo la eficiencia económica de la gestión institucional, sino también aspectos asociados con la calidad del empleo generado, la protección de derechos fundamentales y la relación de la organización con las comunidades. Esta perspectiva resulta coherente con la naturaleza del sector público, cuya finalidad se orienta a la garantía de derechos y a la satisfacción de necesidades colectivas.

La divulgación de información sobre impactos sociales constituye un componente esencial para fortalecer la rendición de cuentas organizacional frente a diversos grupos de interés, especialmente en contextos donde las organizaciones tienen efectos directos sobre las condiciones laborales, los derechos humanos o las dinámicas comunitarias. Así mismo, los estándares GRI 400 contribuyen a estructurar un conjunto de indicadores que facilitan la comunicación de estos impactos y permiten ampliar los espacios de transparencia organizacional.

En cuanto a las potencialidades específicas, del mismo modo que con los demás estándares temáticos, los estándares sobre los asuntos sociales podrían contribuir a sistematizar la información social que actualmente se encuentra dispersa en diversos instrumentos institucionales, como informes de gestión,

informes de recursos humanos, planes institucionales o documentos de política pública. Por ello, los contenidos e indicadores de los estándares GRI 400 pueden facilitar la consolidación y sistematización de la información social producida por las entidades públicas, contribuyendo a mejorar su seguimiento y análisis.

No obstante, los estándares GRI 400 también presentan algunas limitaciones. La adopción de estos estándares requiere estructuras organizacionales especializadas, metodologías de evaluación social y sistemas de recolección de datos que no siempre están disponibles en todas las entidades públicas. Muchas entidades, particularmente en el nivel territorial, carecen de sistemas consolidados para la recopilación y análisis sistemático de información social, lo que puede dificultar la aplicación consistente de los requerimientos establecidos en estos estándares.

De igual modo, los indicadores sociales pueden presentar dificultades para capturar adecuadamente la complejidad de los impactos sociales generados por las organizaciones, especialmente cuando estos impactos dependen de contextos institucionales, territoriales o culturales específicos (Hazelton et al., 2022). En estos casos, la estandarización de indicadores puede simplificar procesos sociales complejos o dejar por fuera dimensiones relevantes del bienestar social y de las relaciones entre las organizaciones y las comunidades.

En esta vía, los procesos de divulgación de información sobre asuntos sociales pueden presentar sesgos asociados con estrategias de legitimación organizacional, lo que puede llevar a priorizar la divulgación de información positiva o fácilmente medible, mientras que otros impactos sociales más sensibles o difíciles de cuantificar pueden recibir menor atención en los informes (memorias) de sostenibilidad (Michelon et al., 2015). Por tal motivo, la existencia de indicadores sociales estandarizados no garantizaría necesariamente una representación completa de los efectos sociales de las actividades organizacionales.

En el caso del sector público colombiano, estas limitaciones podrían acentuarse debido a la diversidad institucional y a las diferencias en capacidades institucionales entre entidades. Mientras algunas organizaciones públicas cuentan con áreas especializadas en gestión social o derechos humanos, otras entidades carecen de personal técnico y herramientas metodológicas para medir de manera sistemática los impactos sociales de sus actividades. Estas diferencias podrían generar brechas significativas en la capacidad institucional para aplicar los estándares GRI 400 con el mismo nivel de profundidad y rigor.

Por último, los indicadores de GRI 400 están pensados para las entidades individualmente consideradas, quedando el vacío en las entidades que definen políticas, planes y programas.

5. Conclusiones

El análisis de los estándares universales y temáticos de GRI ha permitido identificar una serie de potencialidades y limitaciones valiosas para su consideración en el desarrollo de una política de regulación de información contable de sostenibilidad aplicable al sector público colombiano. En términos generales, los estándares ofrecen una arquitectura metodológica consolidada para la identificación, gestión y divulgación de impactos económicos, ambientales y sociales, basada en un enfoque de materialidad de impacto y en una perspectiva *multistakeholder* que amplía la noción de rendición de cuentas. En este sentido, los estándares GRI proporcionan requerimientos y orientaciones que pueden contribuir a estructurar procesos institucionales de identificación de impactos, participación de grupos de interés y divulgación de información sobre sostenibilidad.

Desde la perspectiva del SNCP, estos elementos presentan potencialidades para complementar la información financiera de propósito general mediante la incorporación de información relacionada con los impactos económicos, ambientales y sociales derivados de la gestión pública. El enfoque basado en impactos y la estructura de divulgaciones propuesta por los estándares temáticos pueden contribuir a fortalecer la rendición de cuentas sobre los efectos de las políticas públicas, los programas institucionales, la gestión de los recursos públicos y sobre el desempeño de las entidades individualmente consideradas, ampliando los mecanismos de transparencia frente a la ciudadanía, los organismos de control y otros usuarios de la información pública.

No obstante, el análisis realizado también permite identificar diversas limitaciones asociadas con la posible implementación de estos estándares en el sector público. En primer lugar, la arquitectura conceptual de GRI se desarrolló en un entorno predominantemente corporativo del sector privado, por lo que varios de sus requerimientos presuponen mecanismos de generación de valor y esquemas de gobernanza característicos de este sector. Por esto, algunos contenidos pueden presentar tensiones con la naturaleza institucional del sector público, especialmente en entidades cuyo propósito se orienta a la generación de valor público, la provisión de bienes y servicios de interés general y el cumplimiento de funciones de cometido estatal.

Adicionalmente, la implementación de los estándares puede enfrentar desafíos relacionados con las capacidades institucionales, la disponibilidad de sistemas de información y la complejidad para identificar, medir y atribuir impactos en contextos donde las políticas públicas se ejecutan mediante arreglos institucionales multinivel y con la participación de múltiples actores. De hecho, aunque la estandarización mediante indicadores favorece la comparabilidad de la información, también puede presentar limitaciones para capturar la complejidad de los impactos sociales y ambientales en contextos territoriales específicos y

puede inducir a que las organizaciones concentren sus esfuerzos en mejorar su desempeño frente a los indicadores reportados más que en la gestión sustantiva de dichos impactos.

En este marco, los estándares GRI constituyen un referente clave para el desarrollo la política de regulación de información contable de sostenibilidad. Sin embargo, su observancia en el sector público colombiano requiere procesos de análisis, adaptación y contextualización que permitan armonizar sus contenidos con las características jurídicas, económicas, ambientales y sociales del entorno de dicho sector. De este modo, estos estándares pueden ser considerados como un insumo técnico para el fortalecimiento de la regulación de la información contable de sostenibilidad en el ámbito del SNCP, pero sus elementos conceptuales y metodológicos deben ser evaluados y ajustados de acuerdo con las particularidades del sector público colombiano.

A continuación, se identifican algunos elementos que podrían contribuir en la definición de la política de regulación de información contable de sostenibilidad en el sector público colombiano a partir de las siguientes categorías: entidad que informa, usuarios de la información, materialidad, alcance, contenidos estructurales de la información, comparabilidad e interoperabilidad y conectividad.

Entidad que informa

De acuerdo con los estándares de la Global Reporting Initiative (GRI), cualquier organización, independientemente de su tamaño, naturaleza jurídica o sector económico, puede elaborar informes (memorias) de sostenibilidad con el propósito de divulgar de manera transparente sus impactos económicos, ambientales y sociales. Para ello, GRI ha desarrollado un conjunto de estándares que comprende estándares universales y temáticos, así como estándares sectoriales, estos últimos diseñados para responder a las particularidades y a los impactos específicos de cada sector económico.

Por otra parte, los estándares GRI establecen que la organización debe enumerar todas las entidades incluidas en la elaboración del informe (memoria) de sostenibilidad. Estas entidades corresponden al mismo grupo de entidades cubiertas por sus informes financieros. Asimismo, cuando el informe de sostenibilidad incluya entidades adicionales que no formen parte de los informes financieros, la organización debe identificarlas y revelarlas de manera separada. Este enfoque resulta consistente con la elaboración de información financiera de propósito general en el sector público colombiano, donde las entidades la preparan tanto de forma individual como consolidada.

Usuarios de la información

Los estándares GRI consideran dos grandes grupos de usuarios. El primero corresponde a las organizaciones que preparan los informes (memorias) de sostenibilidad para divulgar sus impactos en la economía, el medio ambiente y las personas. El segundo está conformado por quienes consultan y utilizan dicha información con diferentes propósitos, como apoyar la toma de decisiones, evaluar los impactos de las actividades de las organizaciones y la forma en que incorporan el desarrollo sostenible en su gestión, así como realizar procesos de investigación o análisis comparativos. Entre estos usuarios se encuentran los grupos de interés, los inversionistas, los investigadores y los analistas.

En este sentido, los estándares GRI adoptan una perspectiva *multistakeholder*, orientada a que la información sobre sostenibilidad sea útil para una amplia diversidad de actores que pueden afectar o verse afectados por las actividades de la organización. En el contexto del sector público colombiano, esta perspectiva resulta especialmente pertinente, dado que entre los potenciales usuarios de la información pueden encontrarse la ciudadanía, los organismos de control, los formuladores de política pública, los organismos multilaterales, la academia y otros grupos de interés, quienes podrían requerir información sobre asuntos de sostenibilidad para la rendición de cuentas, la toma de decisiones sobre la gestión de los recursos públicos y el control.

Materialidad

Los Estándares GRI priorizan la presentación de información sobre los temas que representan impactos más significativos de las organizaciones sobre la economía, el medio ambiente y las personas, incluidos los impactos sobre los derechos humanos. En este contexto, su enfoque de materialidad de impacto permite que las organizaciones identifiquen y prioricen los asuntos de sostenibilidad más significativos tanto para ellas mismas como para sus grupos de interés, lo que puede contribuir a orientar la gestión organizacional hacia la atención de los impactos más relevantes.

En este contexto, el enfoque de materialidad de impacto resulta pertinente para el sector público, ya que permite identificar y divulgar los impactos más significativos derivados de las propias operaciones de las entidades públicas mediante las cuales generan impactos económicos, sociales y ambientales. Por otra parte, algunas entidades públicas desempeñan un segundo rol como formuladoras y ejecutoras de políticas públicas, planes y programas orientados al cumplimiento de sus funciones de cometido estatal. Este segundo rol no es abordado directamente por los Estándares GRI, aunque algunos de sus indicadores podrían ser consistentes con determinadas políticas, planes o programas.

Alcance

Los estándares GRI se estructuran como un sistema de estándares interrelacionados, organizados en estándares universales, estándares sectoriales y estándares temáticos.

Los estándares universales contienen los requerimientos que las organizaciones deben cumplir para elaborar informes (memorias) de sostenibilidad de conformidad con los estándares GRI. Asimismo, incluyen contenidos para presentar información sobre las prácticas de elaboración de los informes (memorias) y otros aspectos organizacionales, como las actividades, la gobernanza y las políticas, además de proporcionar orientación para determinar los temas materiales. Por su parte, los estándares sectoriales orientan a las organizaciones sobre los temas materiales que resultan relevantes según los impactos más significativos de cada sector económico, e identifican las divulgaciones específicas que deberían considerarse en los informes (memorias). Finalmente, los estándares temáticos establecen los contenidos que permiten presentar información sobre los impactos económicos, ambientales y sociales asociados con temas específicos de sostenibilidad.

En este sentido, el alcance de los estándares GRI es más amplio que otras iniciativas de sostenibilidad, toda vez que abarca contenidos que facilitan que una organización presente información acerca de sus impactos de forma coherente y creíble.

Contenidos estructurales de la información

Aunque los estándares GRI no establecen una estructura obligatoria para la elaboración del informe, los contenidos requeridos suelen organizarse de la siguiente manera:

i) El contexto de la organización y sus actividades, incluyendo su perfil, la gobernanza, la estrategia, políticas y prácticas y la participación de los grupos de interés.
ii) El proceso de determinación de temas materiales, en el que se identifican los impactos materiales, la lista de temas materiales y la descripción de cómo se gestionan.
iii) La información y los indicadores específicos para cada uno de los temas materiales, de acuerdo con los estándares temáticos GRI.
iv) La información y los indicadores específicos del sector cuando existan estándares sectoriales GRI aplicables a la organización.
v) El índice de contenidos GRI que permita localizar la información divulgada, la declaración de la elaboración del informe de conformidad con los estándares GRI y los motivos de omisión permitidas de algunos contenidos.

Por lo tanto, estos contenidos proporcionan información para comprender la organización, sus impactos materiales y la forma en que estos se gestionan, contribuyendo a fortalecer la rendición de cuentas.

No obstante, en el caso del sector público colombiano, los contenidos relativos a la gobernanza y la estrategia podrían resultar insuficientes para reflejar las particularidades de su organización institucional, toda vez que los procesos de gobernanza y estrategia sobre los asuntos de sostenibilidad pueden estar en cabeza de instancias intergubernamentales, interinstitucionales o intersectoriales, que trascienden las estructuras institucionales de las entidades individualmente consideradas. En este sentido, cobra relevancia que la información divulgada considere aquella relacionada con las instancias superiores que definen la gobernanza y la estrategia en las entidades del sector público colombiano.

Comparabilidad

Al ser el marco de referencia más utilizado a nivel mundial para la elaboración de informes de sostenibilidad, los estándares GRI permiten la comparabilidad de la información entre diversas organizaciones. Además, estos estándares incorporan contenidos que permitirían que una organización presente información sobre sus impactos de forma coherente y creíble lo que mejoraría la comparabilidad y la calidad global de la información sobre de los impactos y la contribución de la organización al desarrollo sostenible.

Interoperabilidad y conectividad

Los estándares GRI posibilitan la interoperabilidad con otros referentes como las Normas Internacionales de Información Financiera sobre Sostenibilidad (NIIF S) y las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS). Lo anterior facilita el uso conjunto de los distintos referentes en un mismo informe, evitando la duplicidad de información, mejorado la eficiencia de los procesos de divulgación.

Por otra parte, algunos de los indicadores de los estándares temáticos GRI tienen conectividad con los programas del Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA), los Indicadores Básicos de Sostenibilidad (IBSO) de las Normas de Información de Sostenibilidad (NIS) emitidas por el CINIF y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Esta conectividad permite establecer correspondencias de temas, facilitar la integración de la información y reducir los esfuerzos de elaboración del informe (memoria) de sostenibilidad. En este sentido, la información conectada puede constituir una base para reducir la fragmentación y dispersión entre los distintos informes de gestión, planeación y rendición de cuentas.

6. Referencias

Adams, C. A., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L., & Wang, Y. (2021). *The double materiality concept: Application and issues.* Global Reporting Initiative.https://www.globalreporting.org/media/jrbntbyv/griwhitepaper-publications.pdf

Adams, C. A., & Abhayawansa, S. (2022). Connecting the COVID-19 pandemic, environmental, social and governance (ESG) investing and calls for 'harmonisation' of sustainability reporting. Critical Perspectives on Accounting, 82, 102309. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102309

Ali, I., Fukofuka, P., & Narayan, A. (2023). Critical reflections on sustainability reporting standard setting. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 14(4), 776–791. https://doi.org/10.1108/SAMPJ-01-2022-0054

Boiral, O., & Henri, J.-F. (2017). Is sustainability performance comparable? A study of GRI reports of mining organizations. Business & Society, 56(2), 283–317. https://doi.org/10.1177/0007650315576134

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2017). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. Journal of Business Ethics, 155, 703–721. https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4

Brown, H. S., de Jong, M., & Levy, D. L. (2009). Building institutions based on information disclosure: Lessons from GRI's sustainability reporting. Journal of Cleaner Production, 17(6), 571–580. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2008.12.009

Contaduría General de la Nación [CGN] (2017). Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública. Bogotá. https://n9.cl/su14w

Contaduría General de la Nación [CGN] (2020). Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades en Liquidación. https://n9.cl/zj3vb

Contaduría General de la Nación [CGN]. (2021). Resolución 195 de 2021. Por la cual se modifica el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, respecto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. https://www.contaduria.gov.co/documents/20127/2375773/RESOLUCIÓN+No.+195+DE+2021+-+RES.+REVISADO.pdf

Contaduría General de la Nación [CGN] (2024a). Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. https://n9.cl/hym8j

Contaduría General de la Nación [CGN] (2024b). Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. https://n9.cl/x4c6s1

De Villiers, C., La Torre, M., & Molinari, M. (2022). The Global Reporting Initiative's (GRI) past, present and future: Critical reflections and a research agenda on sustainability reporting (standard-setting). Pacific

Accounting Review, 34(5), 728-747. https://doi.org/10.1108/PAR-02-2022-0034

Ferreira-Quilice, T., & Ferreira Caldana, A. C. (2015). Aspectos negativos no modelo de reporte proposto pela GRI: A opinião das organizações que reportam. Revista de Administração (RAUSP), 50(4), 405–415. https://revistas.usp.br/rausp/es/article/view/108269/106585

Fonseca, A., McAllister, M. L., & Fitzpatrick, P. (2014). Sustainability reporting among mining corporations: A constructive critique of the GRI approach. Journal of Cleaner Production, 84, 70–83. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.11.050

Global Reporting Initiative. [GRI] (s.f.). *Who we are*. https://www.globalreporting.org/about-gri/who-we-are/

Global Reporting Initiative. [GRI] (2022a). GRI 1: Fundamentos 2021 (traducción al español). https://www.globalreporting.org/standards/

Global Reporting Initiative. [GRI] (2022b). GRI 2: Contenidos generales 2021 (traducción al español). https://www.globalreporting.org/standards/

Global Reporting Initiative. [GRI] (2022c). GRI 3: Temas materiales 2021 (traducción al español). https://www.globalreporting.org/standards/

Gómez-Villegas, M. (2024). Perspectivas de la contabilidad pública frente a la sostenibilidad (Conferencia CLAICON 2024) . Apuntes Contables. 35 (nov. 2024), 109–122. https://doi.org/10.18601/16577175.n35.06

Hazelton, J., Leong, S., & Tello, E. (2022). Missing voices in GRI standards? Distinct material concerns of Latin American stakeholders revealed by COVID-19. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 36 (3), 830–858. https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2021-5327

IFRS Foundation. (2022). IFRS Foundation and GRI to align capital market and multi-stakeholder standards to create an interconnected approach for sustainability disclosures. IFRS Foundation. https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/ifrs-foundation-signs-agreement-with-gri/

Korca, B., Costa, E., & Bouten, L. (2023). Disentangling the concept of comparability in sustainability reporting. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 14(4), 815–851. https://doi.org/10.1108/SAMPJ-05-2022-0284

Laine, M., Tregidga, H., & Unerman, J. (2021). Sustainability accounting and accountability. Routledge.

Levy, D. L., & Brown, H. S. (2012). The Global Reporting Initiative: Promise and limitations. En D. Reed, P. Utting, & A. Mukherjee-Reed (Eds.), Business regulation and non-state actors: Whose standards? Whose development? (pp. 109–121). Routledge.

Luque-Vilchez, M., Cordazzo, M., Rimmel, G., & Tilt, C. (2023). Key aspects of sustainability reporting quality and the future of GRI. Sustainability Accounting Management and Policy Journal, 14 (4), 637-659. https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2023-0127

Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. Critical Perspectives on Accounting, 33, 59–78. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003

Mitchell, Agle, & Wood. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. The Academy of Management Review, 22(4), 853-886.

Moneva, J. M. (2024). El marco de la información corporativa sobre sostenibilidad. ICE, Revista de Economía, 936, 51-62. https://doi.org/10.32796/ice.2024.936.7833

Pesci, C., Vola, P. Gelmini, L. (2023). Flattening or addressing complexity? The future role of GRI in light of the sustainability accounting (r)evolution. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 14(4), 792-814. https://doi.org/10.1108/SAMPJ-05-2022-0287

7. Anexos

Anexo 1. Relación de los estándares temáticos GRI con los programas del PIGA, los IBSO de las NIS del CINIF y los indicadores de los ODS

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
Económico	GRI 201: Desempeño económico	Contenido 201-1 Valor económico directo generado y distribuido Contenido 201-2 Implicaciones financieras y otros riesgos y oportunidades derivados del cambio climático Contenido 201-3 Obligaciones del plan de beneficios definido y otros planes de jubilación Contenido 201-4 Asistencia financiera recibida del gobierno	No aplica	No aplica	Actividades sostenibles	Inversión sostenible	ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico ODS 17 Alianzas para lograr los objetivos	8.1.1 Tasa de crecimiento anual del PIB real per cápita 17.1.1 Total de ingresos del gobierno en proporción al PIB, desglosado por fuente 17.1.2 Proporción del presupuesto nacional financiado por impuestos internos 17.3.1 Recursos financieros adicionales movilizados para los países en desarrollo procedentes de múltiples fuentes 17.3.2 Volumen de remesas (en dólares de los Estados Unidos) en proporción al PIB total 17.5.1 Número de países que adoptan y aplican sistemas de promoción de las inversiones en favor de los países en desarrollo, entre ellos los países menos adelantados 17.7.1 Total de los fondos destinados a los países en desarrollo y los países desarrollados con el fin de promover el desarrollo, la transferencia y la difusión de tecnologías ecológicamente racionales 17.9.1 Valor en dólares de la asistencia oficial para el desarrollo comprometida para los países en desarrollo
	GRI 202: Presencia en el mercado	Contenido 202-1 Ratios entre el salario de categoría inicial estándar por género y el salario mínimo local Contenido 202-2 Proporción de altos ejecutivos contratados en la comunidad local	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 203: Impactos económicos indirectos	Contenido 203-1 Inversiones en infraestructura y servicios apoyados Contenido 203-2 Impactos económicos indirectos significativos	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	ODS 9 Industria, innovación e infraestructura ODS 11 Ciudades y comunidades sostenibles	9.a.1 Total de apoyo internacional oficial (asistencia oficial para el desarrollo más otras corrientes oficiales de recursos) destinado a la infraestructura 11.c.1 Total de asistencia oficial para el desarrollo y otros flujos oficiales destinados a infraestructuras urbanas o proyectos de infraestructuras urbanas, por sector
	GRI 204: Prácticas de abastecimiento	Contenido 204-1 Proporción de gasto en proveedores locales	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	ODS 12 Producción y consumo responsables*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 205: Anticorrupción	Contenido 205-1 Operaciones evaluadas en función de los riesgos relacionados con la corrupción Contenido 205-2 Comunicación y formación sobre políticas y procedimientos anticorrupción Contenido 205-3 Incidentes de corrupción confirmados y medidas tomadas	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	ODS 16 Paz, justicia e instituciones sólidas	16.5.1 Proporción de personas que han tenido al menos un contacto con un funcionario público y que han pagado un soborno a un funcionario público, o a las que un funcionario público les ha pedido un soborno, durante los últimos 12 meses 16.5.2 Proporción de negocios que han tenido al menos un contacto con un funcionario público y que han pagado un soborno a un funcionario público, o a los que un funcionario público les ha pedido un soborno, durante los últimos 12 meses 16.10.2 Número de países que adoptan y aplican garantías constitucionales, legales o normativas para el acceso público a la información
	GRI 206: Competencia desleal	Contenido 206-1 Acciones jurídicas relacionadas con la competencia desleal y las prácticas monopólicas y contra la libre competencia	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	ODS 16 Paz, justicia e instituciones sólidas*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 207: Fiscalidad	Contenido 207-1 Enfoque fiscal Contenido 207-2 Gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos Contenido 207-3 Participación de los grupos de interés y gestión de sus inquietudes en materia fiscal Contenido 207-4 Presentación de informes país por país	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	ODS 16 Paz, justicia e instituciones sólidas*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
Ambiental	GRI 301: Materiales	Contenido 301-1 Materiales utilizados por peso o volumen Contenido 301-2 Insumos reciclados utilizados Contenido 301-3 Productos y materiales de envasado recuperados	Consumo Sostenible	No indica temas específicos	No aplica		ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico ODS 12 Producción y consumo responsables	8.4.1 y 12.2.1 Huella material en términos absolutos, huella material per cápita y huella material por PIB 8.4.2 y 12.2.2 Consumo material interno en términos absolutos, consumo material interno per cápita y consumo material interno por PIB 12.5.1 Tasa nacional de reciclado, en toneladas de material reciclado

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 103 y GRI 302: Energía	Contenido 103-1 Políticas y compromisos en materia de energía Contenido 103-2 Consumo de energía y autogeneración dentro de la organización Contenido 103-3 Consumo de energía aguas arriba y aguas abajo Contenido 103-4 Intensidad energética Contenido 103-5 Reducción del consumo de energía Contenido 302-1 Consumo de energía dentro de la organización Contenido 302-2 Consumo de energía fuera de la organización Contenido 302-3 Intensidad energética Contenido 302-4 Reducción del consumo energético Contenido 302-5 Reducción de los requerimientos energéticos de productos y servicios	Uso eficiente de la energía	No indica temas específicos	Consumo de energía	Consumo de energía Consumo de energía renovable	ODS 7 Energía asequible y no contaminante	7.1.1 Proporción de la población que tiene acceso a la electricidad 7.1.2 Proporción de la población cuya fuente primaria de energía son los combustibles y tecnologías limpios 7.2.1 Proporción de energía renovable en el consumo final total de energía 7.3.1 Intensidad energética medida en función de la energía primaria y el PIB
	GRI 303: Agua y efluentes	Contenido 303-1 Interacción con el agua como recurso compartido Contenido 303-2 Gestión de los impactos relacionados con el vertido del agua Contenido 303-3 Extracción de agua Contenido 303-4 Vertido de agua Contenido 303-5 Consumo de agua	Uso eficiente del agua	No indica temas específicos	Uso sostenible del agua	Agua ingresada Reaprovechamiento del agua Descarga de aguas residuales Descarga de aguas residuales tratadas Agua ingresada proveniente de zonas con estrés hídrico	ODS 6 Agua limpia y saneamiento	6.4.1 Cambio en el uso eficiente de los recursos hídricos con el paso del tiempo 6.5.1 Grado de implementación de la gestión integrada de los recursos hídricos (0-100) 6.4.2 Nivel de estrés hídrico: extracción de agua dulce en proporción a los recursos de agua dulce disponibles

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 101 y GRI 304: Biodiversidad	Contenido 101-1 Políticas para detener y revertir la pérdida de biodiversidad Contenido 101-2 Gestión de los impactos sobre la biodiversidad Contenido 101-3 Acceso y participación en los beneficios Contenido 101-4 Identificación de los impactos sobre la biodiversidad Contenido 101-5 Ubicaciones con impactos sobre la biodiversidad Contenido 101-6 Impulsores directos de la pérdida de biodiversidad Contenido 101-7 Cambios en el estado de la biodiversidad Contenido 101-8 Servicios de los ecosistemas Contenido 304-1 Sitios operacionales en propiedad, arrendados o gestionados ubicados dentro de o junto a áreas protegidas o zonas de gran valor para la biodiversidad fuera de áreas protegidas Contenido 304-2 Impactos significativos de las actividades, productos y servicios en la biodiversidad Contenido 304-3 Hábitats protegidos o restaurados Contenido 304-4 Especies que aparecen en la Lista Roja de la IUCN y en listados nacionales de conservación cuyos hábitats se encuentren en áreas afectadas por las operaciones	No aplica		Biodiversidad	Uso de suelo dentro de, o cercano a, zonas de riesgo para la biodiversidad	ODS 14 Vida submarina ODS 15 Vida de ecosistemas terrestres	14.3.1 Acidez media del mar (pH) medida en un conjunto convenido de estaciones de muestreo representativas 14.5.1 Cobertura de las zonas protegidas en relación con las zonas marinas 15.1.2 Proporción de lugares importantes para la biodiversidad terrestre y del agua dulce incluidos en zonas protegidas, desglosada por tipo de ecosistema 15.4.1 Lugares importantes para la biodiversidad de las montañas incluidos en zonas protegidas

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 102: Cambio Climático	Contenido 102-1 Plan de transición para la mitigación del cambio climático Contenido 102-2 Plan de adaptación al cambio climático Contenido 102-3 Transición justa Contenido 102-4 Objetivos de reducción de emisiones de GEI y progreso Contenido 102-5 Emisiones de GEI de Alcance 1 Contenido 102-6 Emisiones de GEI de Alcance 2 Contenido 102-7 Emisiones de GEI de Alcance 3 Contenido 102-8 Intensidad de las emisiones de GEI Contenido 102-9 Remociones de GEI en la cadena de valor Contenido 102-10 Créditos de carbono	Gestión del Cambio Climático	Línea de movilidad urbana sostenible Línea de infraestructura sostenible	Emisiones de GEI	Emisiones GEI de alcance 1 Emisiones GEI de alcance 2 Emisiones GEI de alcance 3	ODS 9 Industria, innovación e infraestructura ODS 13 Acción por el clima	9.4.1 Emisiones de CO2 por unidad de valor añadido 13.1.3 Proporción de gobiernos locales que adoptan y aplican estrategias locales de reducción del riesgo de desastres en consonancia con las estrategias nacionales de reducción del riesgo de desastres 13.2.2 Emisiones totales de gases de efecto invernadero por año
	GRI 305: Emisiones	Contenido 305-1 Emisiones directas de GEI (Alcance 1) Contenido 305-2 Emisiones indirectas de GEI asociadas a la energía (Alcance 2) Contenido 305-3 Otras emisiones indirectas de GEI (Alcance 3) Contenido 305-4 Intensidad de las emisiones de GEI Contenido 305-5 Reducción de las emisiones de GEI						
		Contenido 305-6 Emisiones de sustancias que agotan la capa de ozono (ODS) Contenido 305-7 Óxidos de nitrógeno (NOx), óxidos de azufre (SOx) y otras emisiones significativas al aire	No aplica		Sustancias y productos químicos que agotan la capa de ozono (SAO)	Dependencia de sustancias y productos químicos que agotan la capa de ozono	ODS 9 Industria, innovación e infraestructura	9.4.1 Emisiones de CO2 por unidad de valor añadido

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 306: Residuos	Contenido 306-1 Generación de residuos e impactos significativos relacionados con los residuos Contenido 306-2 Gestión de impactos significativos relacionados con los residuos Contenido 306-3 Residuos generados Contenido 306-4 Residuos no destinados a eliminación Contenido 306-5 Residuos destinados a eliminación	Gestión Integral de residuos	Residuos ordinarios (aprovechables y no aprovechables) Residuos peligrosos y de manejo diferenciado Residuos especiales	Gestión de residuos	Residuos reaprovechables Residuos peligrosos Residuos generados	ODS 12 Producción y consumo responsables	12.5.1 Tasa nacional de reciclado, en toneladas de material 12.4.2 Desechos peligrosos generados per cápita y proporción de desechos peligrosos tratados, desglosados por tipo de tratamiento
	GRI 308: Evaluación ambiental de los proveedores	Contenido 308-1 Nuevos proveedores que han pasado filtros de selección de acuerdo con criterios ambientales Contenido 308-2 Impactos ambientales negativos en la cadena de suministro y medidas tomadas	No aplica		No aplica		No aplica	No aplica
Social	GRI 401: Empleo	Contenido 401-1 Contrataciones de nuevos empleados y rotación de personal Contenido 401-2 Prestaciones para los empleados a tiempo completo que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales Contenido 401-3 Permiso parental	No aplica		No aplica		No aplica	No aplica
	GRI 402: Relaciones trabajador -empresa	Contenido 402-1 Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales	No aplica		No aplica		No aplica	No aplica

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 403: Salud y seguridad en el trabajo	Contenido 403-1 Sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo Contenido 403-2 Identificación de peligros, evaluación de riesgos e investigación de incidentes Contenido 403-3 Servicios de salud en el trabajo Contenido 403-4 Participación de los trabajadores, consultas y comunicación sobre salud y seguridad en el trabajo Contenido 403-5 Formación de trabajadores sobre salud y seguridad en el trabajo Contenido 403-6 Promoción de la salud de los trabajadores Contenido 403-7 Prevención y mitigación de los impactos para la salud y la seguridad en el trabajo directamente vinculados a través de las relaciones comerciales Contenido 403-8 Cobertura del sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo Contenido 403-9 Lesiones por accidente laboral Contenido 403-10 Las dolencias y enfermedades laborales	No aplica		Salud y seguridad en el trabajo	Gestión de la salud y seguridad en el trabajo Accidentes y enfermedades de trabajo que causaron incapacidad o muerte	ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico	8.8.1 Tasas de frecuencia de las lesiones ocupacionales mortales y no mortales, desglosadas por sexo y estatus migratorio
	GRI 404: Formación y educación	Contenido 404-1 Promedio de horas de formación al año por empleado Contenido 404-2 Programas para desarrollar las competencias de los empleados y programas de ayuda a la transición Contenido 404-3 Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones periódicas de su desempeño y del desarrollo de su carrera	No aplica		Inversión en capital humano	Horas de capacitación Evaluaciones de desempeño y desarrollo profesional de los trabajadores	ODS 4 Educación de calidad	4.c.1 Proporción del profesorado de educación a) preescolar, b) primaria, c) secundaria inferior y d) secundaria superior que ha recibido al menos la mínima formación docente organizada previa al empleo o en el empleo (por ejemplo, formación pedagógica) exigida para impartir enseñanza a cada nivel en un país determinado

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 405: Diversidad e Igualdad de Oportunidades	Contenido 405-1 Diversidad de órganos de gobierno y empleados 7 Contenido 405-2 Ratio entre el salario básico y la remuneración de mujeres y de hombres	No aplica		Igualdad de oportunidades y trabajo digno	Brecha salarial Gestión de la igualdad de oportunidades y del trabajo digno	ODS 5 Igualdad de género ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico	5.1.1 Determinar si existen o no marcos jurídicos para promover, hacer cumplir y supervisar la igualdad y la no discriminación por razón de sexo 5.5.1 Proporción de escaños ocupados por mujeres en a) los parlamentos nacionales y b) los gobiernos locales 5.5.2 Proporción de mujeres en cargos directivos 8.5.1 Ingreso medio por hora de empleadas y empleados, desglosado por ocupación, edad y personas con discapacidad
	GRI 406: No discriminación	Contenido 406-1 Casos de discriminación y acciones correctivas emprendidas	No aplica		No aplica		ODS 5 Igualdad de género ODS 16 Paz, justicia e instituciones sólidas	5.1.1 Determinar si existen o no marcos jurídicos para promover, hacer cumplir y supervisar la igualdad y la no discriminación por razón de sexo 16.b.1 Proporción de la población que declara haberse sentido personalmente discriminada o acosada en los últimos 12 meses por motivos de discriminación prohibidos por el derecho internacional de los derechos humanos
	GRI 407: Libertad de asociación y negociación colectiva	Contenido 407-1 Operaciones y proveedores en los que el derecho a la libertad de asociación y la negociación colectiva podría estar en riesgo	No aplica		No aplica		ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico	8.8.2 Nivel de cumplimiento nacional de los derechos laborales (libertad de asociación y negociación colectiva) con arreglo a las fuentes textuales de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y la legislación interna, desglosado por sexo y estatus migratorio
	GRI 408: Trabajo infantil	Contenido 408-1 Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo infantil	No aplica		No aplica		ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico	8.7.1 Proporción y número de niños de entre 5 y 17 años que realizan trabajo infantil, desglosados por sexo y edad
	GRI 409: Trabajo forzoso u obligatorio	Contenido 409-1 Operaciones y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo forzoso u obligatorio	No aplica		No aplica		ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 410: Prácticas en materia de seguridad	Contenido 410-1 Personal de seguridad capacitado en políticas o procedimientos de derechos humanos	No aplica		No aplica		ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 411: Derechos de los pueblos indígenas	Contenido 411-1 Casos de violaciones de los derechos de los pueblos indígenas	No aplica		No aplica		ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar

Dimensión	Estándares temáticos GRI		Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA)		Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF		ODS	
	Estándar	Contenido	Programa	Tema	Tema	IBSO*	Objetivo	Indicador
	GRI 413: Comunidades locales	Contenido 413-1 Operaciones con programas de participación de la comunidad local, evaluaciones del impacto y desarrollo Contenido 413-2 Operaciones con impactos negativos significativos –reales o potenciales– en las comunidades locales	No aplica		No aplica		ODS 11 Ciudades y comunidades sostenibles*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 414: Evaluación social de los proveedores	Contenido 414-1 Nuevos proveedores que han pasado filtros de selección de acuerdo con criterios sociales Contenido 414-2 Impactos sociales negativos en la cadena de suministro y medidas tomadas	No aplica		No aplica		ODS 12 Producción y consumo responsables	12.3.1 a) Índice de pérdidas de alimentos y b) índice de desperdicio de alimentos
	GRI 415: Política pública	Contenido 415-1 Contribución a partidos y/o representantes políticos	No aplica		No aplica		ODS 17 Alianzas para lograr los objetivos*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 416: Salud y seguridad de los clientes	Contenido 416-1 Evaluación de los impactos de las categorías de productos y servicios en la salud y la seguridad Contenido 416-2 Casos de incumplimiento relativos a los impactos de las categorías de productos y servicios en la salud y la seguridad	No aplica		No aplica		ODS 3 Salud y bienestar*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 417: Marketing y etiquetado	Contenido 417-1 Requerimientos para la información y el etiquetado de productos y servicios Contenido 417-2 Casos de incumplimiento relacionados con la información y el etiquetado de productos y servicios Contenido 417-3 Casos de incumplimiento relacionados con comunicaciones de marketing	No aplica		No aplica		ODS 12 Producción y consumo responsables*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar
	GRI 418: Privacidad de los clientes	Contenido 418-1 Reclamaciones fundamentadas relativas a violaciones de la privacidad del cliente y pérdida de datos del cliente	No aplica		No aplica		ODS 12 Producción y consumo responsables*	Actualmente no hay indicador que se relacione con el contenido del estándar

Fuente: elaboración propia con base en los Estándares Temáticos GRI, Plan Institucional de Gestión Ambiental (PIGA), Normas de Información de Sostenibilidad del CINIF y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Nota: En los ODS marcados con (*) en la columna "Objetivo" no se identificaron indicadores con conectividad con los contenidos de los estándares temáticos GRI correspondientes. No obstante, se señaló el ODS con el cual dichos estándares podrían tener conectividad.

CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Cuentas Claras, Estado Transparente

SC-7328-1 SA-CER 366516 OS-CER 366518 SI-2003129

@ContaduriaGeneraldelaNacionCGN **CGNOficial**

Contaduría General de la Nación **@Contaduria_CGN**

www.contaduria.gov.co