
Garapen Iraunkorrerako Helburuei buruzko informazio ez-finantzarioa osatzea Espainian. Ingurumen ataleko informazioaren azterketa lau sektoretako enpresetan

Disclosure of non-financial information on the Sustainable Development Goals in Spain. Analysis of environmental information in companies of four sectors

Espainian, enpresa handienak behartuta daude informazio ez-finantzarioa azaltzeko agiri bat osatzera. Artikulu honen helburua da, Edukiaren Analisiaren bidez, ingurumen-dibulgazioaren maila neurtzea lau sektoretan. Aurkitzen diren indarguneei orientazio gisa balioko dute beste enpresa batzuen dibulgazioa hobetzeko. Eta ahulguneei buruzko informazioa arautzaileei lagungarri izango zaie informazioaren garrantzia eta alderagarritasuna sustatuko dituzten arauak garatzeko. Batez besteko dibulgazio-maila erdikotzat edo ontzat jo badaiteke ere, aztertutako enpresa guztiek ez dute legeak eskatzen dituen eduki guztien berri eman. Interesdunek bere erabakiak hartzerakoan erabiltzen duten informazio ez-finantzarioaren erabilgarritasuna hobetzeko, oraindik hobeto azaldu beharreko ingurumenari buruzko informazio-atalak daude.

En España, las empresas más grandes están obligadas a elaborar un Estado de Información No Financiera. El objetivo de este artículo es medir el nivel de divulgación ambiental en cuatro sectores mediante Análisis de Contenido. Los puntos fuertes servirán de orientación para mejorar la divulgación de otras empresas. Y la información sobre los puntos débiles ayudará a los organismos reguladores en el desarrollo de normas que promuevan la relevancia y comparabilidad de la información. Aunque el nivel de divulgación medio se pueda considerar medio o bueno, no todas las empresas analizadas informan de todos los contenidos que pide la ley. Y para mejorar la utilidad de la información no financiera que utilizan los stakeholders a la hora de tomar sus decisiones, todavía quedan secciones de información sobre el medioambiente que deben que explicar mejor.

In Spain, larger companies are obliged to produce a Non-Financial Information Statement. The aim of this article is to measure the level of environmental disclosure in four sectors through Content Analysis. The strengths will provide guidance to improve the disclosure of other companies. Besides, information on weaknesses will help regulators to develop standards that promote the relevance and comparability of information. Although the average level of disclosure is average or good, not all companies surveyed report on all content required by law. In order to improve the usefulness of non-financial information used by stakeholders in their decision-making, there are still sections of environmental information that need to improve.

Óscar García-Vaquerizo

GISA taldea

Javier Corral-Lage

Noemí Peña-Miguel

Ainhoa Saitua-Iribar

UPV/EHU Enpresa eta Ekonomia Fakultatea, Finantza Ekonomia I Saila

243

Aurkibidea

1. Sarrera
2. Aurrekariak
3. Informazio ez-finantzarioaren agiriko ingurumenari buruzko atalaren osatzea eta egiaztatzearen azterketa
4. Azken ondorioak

Erreferentzia Bibliografikoak

Hitz gakoak: gizarte erantzukizuna, Garapen Iraunkorrerako Helburuak (GIH), informazio ez-finantzarioa, Ingurumen-arloa Kudeatzeko Sistemak (IKS).

Palabras clave: responsabilidad social, Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), información no financiera, Sistemas de Gestión Ambiental (SGA).

Keywords: social responsibility, Sustainable Development Goals (SDGs), non-financial information, Environmental Management Systems (EMS)

JEL sailkapena: D82, M14, M48, Q5

Sarrera data: 2021/05/26

Onartze-data: 2021/12/26

1. **SARRERA**

2020an gertatutako bai Zaldibarko (Bizkaia) zaborteziaren erortzeak, eta baita COVID19 pandemiak ere, agerian uzten dituzte osasunari eta ekonomiari eragiten dieten ingurumen-alderdiengatik sortzen diren mendekotasun-harremanak Euskadin (Chaves-Ávila, 2020), zein planetako beste edozein lekutan (Osasunaren Mundu Erakundea, 2020; Lauriola *et al.*, 2021; Michaidilis, 2021). Nazioartekoari dagokionez, 2021eko irailean New York-en ospatu den «Net-Zero informazio tartea estaliz» ekitaldian, Kevin Dancey IFAC-eko (Nazioarteko Kontableen Elkarte-ko) zuzendari nagusiak esan du klimari eta lankidetzari buruzko ezagutzak

funtsezkoak direla, bai erakunde baten barruan, bai interesa duten alderdiekin batera, enpresek isurtzerik gabeko helburuak ezarri eta lortu ahal izateko planak abian jartzeko (IFAC, 2021).

Berotegi-efektuko gasen isuriak, ozeanoen kutsadura eta baso-soiltzea dira, besteak beste, planetako tenperaturaren igoeraren eta klima-aldaketaren eragile nagusiak (Europako Batzordea, 2020). Horren erantzuleetako bat enpresa-sektorea izan da (Zuo *et al.*, 2017; Robaina, E., 2019; Bodo & Gimah, 2020). Baina azken urteotan Garapen Iraunkorrerako Helburu (GIH) (Nazio Batuak, 2015) lortzeko ekintzak ezartzen doaz, eta GIH horien artean badira zenbait Lur planeta (lur-zorruak, itsasoak etab.) zaintzera bideratzen direnak. Ondorioz, enpresak ere garapen jasangarrian oinarritutako neurriak hartzen hasi dira (Bansal, 2005; Agarwal, 2011; Gatto, 2020), eta garapen jasangarri horri buruzko informazioa ematen, baita ingurumen arloan ere (Moneva & Ortas, 2009). Arlo honi orain Environmental, Social and Governance (ESG) deitzen zaio.

Gainera, azken hamarkadetan, literatura akademikoak enpresek ingurumen arloari buruz ematen duten informazioa argitaratzeko prozesua aztertu du (Correa, 2001; Larrinaga *et al.*, 2002). Informazioa ematearen ondorioei dagokionez, Balear Uharteetako turismo-sektorean Ingurumen-kudeaketa eta auditoretzako sistema komunitarioa (EMAS) bidez ziurtatutako enpresei egindako elkarrizketa erdi-egituratuetan oinarritzen den Larrinaga, Llul eta Perelló (2006) lanak ondorioztatu zuen ingurumenari buruzko informazioa erakundearen irudia hobetzeko helburuarekin ematen dela eta, nahiz eta erakundearen antolaketan zenbait ekimen ezartzen dituzten, barne-antolaketa hori ez dela sakonki aldatzen. Edonola ere, Moneva eta Cuellar (2009) lanaren emaitzek berretsi egiten dute ingurumenari buruzko nahi-taezko informazioaren balioaren garrantzia.

Inbertsio-erakunde nagusiei egindako inkesta bateko datuetan oinarrituta, Amel-Zadeh eta Serafein (2018) artikuluan inbertsiogileek ingurumenari, gizar-teari eta gobernantzari (Environmental-Social-Governance edo ESG akronimoaren bidez ezagutzen dena) buruzko informazioa inbertsioerak zergatik eta nola erabiltzen duten erakusten duen ikuspegia eskaintzen du. Motibaziorik ohikoena inbertsioaren errendimendurako garrantzia da, ondoren bezeroen eskaria, produktuaren estrategia eta, azkenik, gogoeta etikoak. Egileen esanetan, ESG informazioa erabiltzeko eragozpen garrantzitsu bat dibulgazio-araurik ez egotea da.

Gaur egun, tamaina handiena duten Europako enpresak behartuta daude urteroko txostenetan bere jarduerak inguruan sortzen dituen ingurumen-inpaktu negatiboa murrizteko hartzen ari diren politikiei eta neurriei buruzko informazioa sartzera (Zuzentaraua, 2014/95). Konkretuki, Espainian, informazio ez finantzarioa zabaltzeko arautegi berria ezarri da (11/2018 Legea) enpresa handienei ingurumen arloko informazioa eta Garapen Iraunkorreko Helburuei buruz hartu dituzten konpromisoei buruzko informazioa ematea eskatzen diena. Gainera, Informazio

Ez-Finantzarioaren Agiria (IEFA) Kudeaketa Txostenaren barruan sartzera behartuta dauden sozietateek urteko txosten bat egingo dute, beren jardueraren esposizioak klima-aldaketari lotutako arriskuek erakundean duten finantza-eraginaren ebaluazioa egiteko, ekonomia jasangarriranzko trantsizioaren arriskuak eta arrisku horiei aurre egiteko hartzen diren neurriak barne (7/2021 Legea).

Arazoa da, alde batetik, 11/2018 Legeak ez duela zehazten nola informatu. Hala, enpresa bakoitzak erabakitzen du zer eduki aipatu (dagozkion gai ez-finantzarioen materialtasun-mailari buruz egin duen zehaztapenean oinarrituta). Baina enpresek pizgarriak izan ditzakete gai jakin batzuei buruzko informaziorik ez emateko. Adibidez, dituzten arriskuei buruz. Eta honek informazio ez finantzarioaren garrantzia edo esangarritasuna zalantzan jarriko luke, era berean, enpresaren irudi fidela erakusten ote den ere zalantzan jarritz.

Gainera, enpresa bakoitzak erabakitzen du informazio ez finantzarioa nola azaldu (zer formatu aplikatuko dion zabaldutako informazioari) eta non informatu (kudeaketa-txostenaren barruan edo egoera bereizi batean, baina IEFAk ez du formatu espezifikorik). Honek informazioaren alderagarritasuna ere zalantzan jartzen du, era berean, informazio ez finantzarioaren erabilgarritasuna zalantzan jarritz. Nolanahi ere, enpresek oraindik esperientzia gutxi dute 11/2018 Legearekin, bereziki IEFA 2021 ekitalditik aurrera osatu behar dutenak, langile kopuruaren atalasea 500etik 250era jaitsi baita.

Testuinguru honetan, lan honen helburu nagusia da Espainiako lau sektore desberdinetako enpresek, beren IEFA ingurumen atalean dituzten dibulgazio-praktikak aztertzea eta neurtzea. Horrela, alde batetik, enpresen ranking bat egin ahal izango da, bakoitzak ingurumenari buruz aurkeztu duen dibulgazio-mailaren arabera. Beste alde batetik, enpresek gehien azaltzen dituzten inguru-giro informazio-itemak eta item multzoak edo atalak identifikatu ahal izango dira, eta baita inguru-giroarekin lotuta gehiago aipatzen dituzten Garapen Iraunkorreko Helburuak ere. Honen guztiaren ekarpena, informazioa nahitaez aurkeztu behar duten ala borondatez aurkeztu nahi duten bestelako enpresei gidatzea eta laguntzea izango da, adibide ona izan daitezkeen enpresak eta sektoreak identifikatuz. Helburu horiek lortzeko erabili den metodologia Edukiaren Azterketa izan da. Gainera, oraindik informazioa hobetzeko dauden gaiak edo atalak identifikatu ahal izango dira. Azkenik enpresek erabiltzen dituzten ingurune-kudeaketa sistemek inguru-giroari buruz azaltzen duten informazioan duen eragina ere aztertuko da.

Sarrera horren ondoren, bigarren atalak gizarte-erantzukizunaren eta jasagarritasunaren testuinguruan, ingurumen-arloari dagokion informazioa zabaltzeari buruzko Espainiako arau-esparrua berrikusten du. Hirugarrenak egindako ikerketaren metodologia eta emaitzak aurkeztu ditu, eta laugarrena ondorioei buruzkoa da.

2. AURREKARIAK

2.1. GEK, GIH eta Agenda 2030

1950 hamarkadatik hasita, istorio luzea dago enpresen *Gizarte Erantzukizun* kontzeptuaren eta definizioaren bilakaerarekin lotuta (Carroll, 1999). Dahlsrud (2008) lanak hogeitamar definizio baino gehiago biltzen ditu. Espainiako Kontabilitate eta Enpresen Administrazioarako Elkarteko profesionalaren esanetan, *Gizarte Erantzukizun korporatiboa* (GEK) erakunde bat gizaratean eragiten duten pertsona multzo bat dela onartzen duen ideian oinarritzen da. Hau da, erakunde baten barruan, gizarateari egiten dioten ekarpenagatik bereizten diren subjektu desberdinak daude, «bai bere oinarrizko osaeraren ikuspegitik (gizabanako sozialen batuketa), bai sistema sozial bateko (herritarren enpresa) kide baten ikuspegitik» (AECA, 2004).

Gizarte-osaera eta gizarte-balio batzuekiko konpromisoa onartzean, enpresaren helburua ez da soilik bizirik irauteko irabaziak lortzea. Erantzukizun sozial korporatiborako, pertsonak dira erakunde baten jatorriaren eta amaieraren printzipioa. Gizarte Erantzukizunaren misioaren funtsezko elementuak gizartea hobetzea dira, pertsonen bidez eta ingurunea zainduduz. Gizarte-erantzukizun korporatiboa enpresek gizaratearen garapenarekin eta ingurumenaren zaintzarekin duten borondatezko konpromisoa da (AECA, 2004).

Europar Batasunak honela definitu zuen: konpainiek beren jardueran izan ditzaketen ondorio kaltegarriak identifikatzen, prebenitzen eta gutxitzen dituen funtzioa da, guztiontzako balio-sortze partekatua maximizatuz (Europako Batzordea, 2011). Bi erakundeak bat datoz GEKren ikuspegia interes-taldeen beharrak estrategia jakin batzuen bidez asetzea dela esaten dutenean. Horrelako estrategiak aplikatzeak erabakiak hartzean eta erakundearen eragiketetan eragina du, lehia-abantailak eta epe luzerako balioa lortuz (AECA, 2004; Europako Batzordea, 2011).

2000. urtean Nazio Batuek *Milurtekoaren Garapenerako Helburuak* onartu zituzten, nazioen ahaleginak muturreko pobrezari eta goseari aurre egiteko, gaixotasun hilgarriak prebenitzeko eta haurrei lehen hezkuntzan sartzea errazteko bide-erantzukizunak, besteak beste, 15 urteko epea finkatuz (Nazio Batuak, 2000). Beranduago, Rio de Janeiron izandako Garapen Iraunkorrari buruzko Konferentzia GIH garatuz joan ziren (Nazio Batuak, 2012). 15 urteko denbora-mugarekin ere finkatutako helburu horiek erronka berriak biltzen dituzte ingurumenaren, politikaren eta ekonomiaren arloan (Nazio Batuak, 2015).

1. Taula.

GARAPEN IRAUNKORRERAKO HELBURUEN ARTEAN, NATURAREKIN BEREZIKI LOTUTAKOAK

1. Pobreziaren amaiera
2. Gosea zero
3. Osasuna eta ongizatea
4. Kalitatezko hezkuntza
5. Emakumeen eta gizonen berdintasuna
6. Ur garbia eta saneamendua
7. Energia eskuragarria eta ez kutsatzailea
8. Lan duina eta hazkunde ekonomikoa
9. Industria, Berrikuntza eta Azpiegitura
10. Desberdintasunak murriztea
11. Hiri eta komunitate jasangarriak
12. Produkzio eta kontsumo arduratsua
13. Klimaren aldeko ekintza
14. Itsaspeko bizitza
15. Lehorreko ekosistemen bizitza
16. Bakea, justizia eta erakunde sendoak
17. Helburuak lortzeko aliantzak

Iturria: Nazio Batuak (2015).

Helburu eta garapen-xede horiek guztiak *Agenda 2030* izeneko plan estrategiko batean jasotzen dira, Nazio Batuen Batzar Nagusiak 2015ean onartu zuena. Agenda 2030en irismenak eta garrantziak ez du aurrekaririk, herrialde guztiek onartzen eta aplikatzen baitute, errealitate, gaitasun eta garapen-maila desberdinak izan arren. Helburu horiek integratuak eta zatietan dira, eta mundu osoari eragiten diote, herrialdeen garapen-maila edozein izanda ere. Gainera, agendan bertan aipatzen da garapen jasangarriko plan hau ezartzeko enpresa-komunitateak izan behar duen rol nagusia.

Zehazki, Espainiak, klima aldatetari buruzko lege bat izango du 2050ean karbonoan neutroa izateko (González, 2021) eta horrek enpresen jardueretan eragina desberdinak izango ditu (7/2021 Legea), hala hola, ingurumen-eraginari buruzko informazioa ematea.

Ingurumen arloarekin erlazionatzen diren GIHak, lanaren eta enpleguaren esparrukoak barne, hauek izan daitezke: 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14 eta 15 (Robaina Romero, 2019; Pezo & Peñafiel, 2020, LNE, d.g.).

2.2. Ingurumeneko kudeaketa- eta auditoretza-sistemak

Enpresen jarduera, tamaina, sektorea edo izaera edozein izanda ere, garrantzitsua bihurtu da kudeaketa-sistemak eta kudeaketa-arauak ezartzea, bereziki, ingurumen arloan (Coglianese & Nash, 2001; Zutshi & Sohal, 2004). Euskadiko Autonomia Erkidegoan, Heras-Saizarbitoria, Bernardo, Casadesús (2007) lanaren emaitzen arabera, nabarmentzekoa zen enpresa gehienek kudeaketa-estandar berrienei buruz zuten ezagutza-maila txikia, nahiz eta badirudi estandar horiek onarpen-maila zabal izan. Edonola ere, Euskadiko Erkidego honetan korrelazio positiboa dago enpresen dimentsioaren eta ingurumen kudeaketa sistemak ziurtatzeko duten joeraren artean, ziurtapena, funtsean, enpresa ertain eta handiei eragiten dien fenomeno delarik (Arana *et al.*, 2006).

Ingurumen-arloko kudeaketa- eta auditoretza-sistema bat, antolamendu-egitura bat garatzen duen metodologia bat da. Bertan, ingurumen-politika arduratsua zehazteko eta lortzeko erantzukizunak, praktikak, prozedurak, prozesuak eta baliabideak sartzen dira (Karapetrovic & Willborn, 1998). Ingurumen-kalitatean egindako inbertsioek batzuetan kostuak besterik ez dirudite, baina irabaziak egon badaude, eta askotan ekonomikoki kuantifikatu daitezke (Alberti *et al.*, 2000). Ingurumen-kudeaketako sistema mota horiek enpresaren barne-kudeaketan eragina duten faktoreetara bideratutako ikuspegia dute, interes-taldeak alde batera utziz, hala nola, bezeroak, hornitzaileak, inbertitzaileak, etab. Prozedura horrekin, Deming Hobekuntza Zikloan oinarrituz (Reid, Koljonen, Bruce, 1999), erakundearen sistemen autoebaluazioa egiten da, mantendu beharreko indarguneak eta hobekuntza-arloak nabarmentzeko. Oro har, honelako arloetan oinarritzen dira (Taboada, 2016): Ingurumen-politika; Ingurumen-alderdiak ebaluatzea eta erregistratzea; Lege-eskakizunak eta bestelako eskakizunak; Ingurumen-programa eta Ekintza-plana; Antolamendu-egitura; Prestakuntza, barne-informazioa eta lanbide-gaitasuna; Ingurumen-kudeaketa enpresaren eragiketen kudeaketan integratzea; Zaintza eta jarraipena; Zuzenketa eta prebentzioa; Ingurumen-kudeaketako sistemaren auditoria; Zuzendaritzak ingurumen-kudeaketako sistema berrikustea.

Ingurumen-kudeaketako sistemarik onartuenak Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) eta ISO 14001 dira. Bi horiek jatorri desberdinekoak dira, baina helburu bera dute: enpresei bere ingurumen-inpaktua kontrolatu ahal izateko prozesuak eskaintzea. Lehiakide direla eman dezakeen arren, osagarriak dira nolabait. Izan ere, Europar Batasunak garatutako EMAS Europako erregistroan inskribatuta egoteko baldintzetako bat Europako araudia betetzen duen ingurumen-kudeaketako sistema bat izatea da, adibidez, ISO 14001 edukitzea, hain zuzen ere. EMAS sistemak gardentasun handiagoa bermatzen du informazioa zabaltzera behartzen duelako. Eusko Jaurlaritzak (2018) azaltzen duenari jarraituta, EMAS, ingurumen-kudeaketa eta -auditoretzako sistema komunitarioa, borondatezko mekanismo edo tresna bat da, ingurumen-arloan beren portaera ebaluatu, kudeatu eta hobetu nahi duten enpresa eta erakundeentzat.

EMAS ezarrita edukitzeak honako balio hauek ematen dizkio erakunde bati (Europako Batzordea, 2017):

- Eragina: Sistema honek ingurumena hobetzeko tresna egokiak bilatzen dituzten erakundeak babesten ditu.
- Sinesgarritasuna: Kanpoko hirugarrenen egiaztapenak EMAS erregistratze-ko prozesuaren izaera independentea bermatzen du.
- Gardentasuna: Erakunde baten ingurumen-jardunari buruzko informazioa ematen du jendaurrean, bai kanpoan, ingurumen-adierazpenaren bidez, bai barnean, enplegatuen parte-hartze aktiboaren bidez.

1996an, ISO araudiak 14001 estandarra argitaratu zuen, natura-baliabideekin edo ekosistemekin lotura zuzena duten enpresentzako. ISO 14001 arauaren aplikazioa bost etapa hauetan banatzen da (ISO Tools, 2015).

- Zuzendaritzaren berrikuspena: Enpresaren arduradun nagusiek Ingurumen Kudeaketarako Sistemaren politikan, helburuetan eta beste elementu batzuetan izandako aldaketak finkatu behar dituzte.
- Ingurumen-politika baten definizioa: Konpainiaren zuzendaritzak adierazpen bat egin behar du ingurumen-arloan dituen interesei eta printzipioei buruz.
- Plangintza: Enpresaren jarduera bakoitzaren ingurumen-alderdien balorazioa egitea.
- Ezarpena eta kontrola: Lege- eta arau-betekizunak ezagututa, beharrezko prebentzio-neurriak aplikatzen dira, prestaketa, agirien kontrola eta eragiketen kontrola barne.
- Jardunaren neurketa eta jarraipena: Adierazleen bidez, emaitzen ebaluazioa eta egiaztapena egiten da; ados ez badaude, ekintza zuzentzaileak egin behar dira. Azken etapa horretan sartzen dira kontrol-erregistroa eta barne-auditoriak, eta kanporatzea, ziurtagiria lortzeko edo mantentzeko.

Lehen begiratuan, ingurumen-kudeaketako bi sistemek berdinak dirudite. Bi eredu horiek edozein erakunde motari aplika dakizkioke, dela publikoa, dela pribatua, industrial edo zerbitzukoa. Lurralde-eremuari dagokionez, ISO 14001 nazioarteko ikuspegiarekin sortu zen, baina Europako EMAS sistema ere gero eta globalizatuagoa den merkatu batera egokitzen joan da; izan ere, haren aplikazioa Europar Batasuneko herrialdeetan kokatutako enpresek ez ezik, hirugarren herrialdeetako erakundeek ere parte hartzeko aukera ematen du.

EMAS ziurtagiria eskuratzeko, organizazioak ingurumen-kudeaketako sistema bat izan behar du, ISO 14001, esaterako. Antzekotasun hauen ondorioz, bi sistemak oso antzekoak dira. Hala ere, zenbait desberdintasun daude EMAS eta ISO 14001 arauen artean (Vizcaíno, 2016; Guillén Navarro, 2018). Bi ereduak profesional independente batek emandako bereizgarri bat lortzean oinarritzen dira. ISO 14001 arauaren kasuan, kanpo-auditoria batek eragina du ingurumen-kudeaketako siste-

ma erreferentziako estandarrarekin bat datorrela ziurtatzeko (ziurtagiria lortzeko). Aldiz, EMASen kasuan, Europako erregistroan inskribatzea lortzen da, aldez aurretik egiaztatu denean.

2. Taula. ISO 14001 ETA EMAS ALDERAKETA

	ISO 14001	EMAS
Definizioa	Enpresa-sektorerera bideratutako nazioarteko ingurumen-kudeaketako sistema	Europar Batasunean sortutako Ingurumena kudeatzeko eta ikuskatzeko sistema
Jarduketa-eremua	Mundu mailan	Europar Batasuna eta Europako Esparru Ekonomikoa
IKS ziurtagiria lortzeko modua	Kanpoko auditoria bidezko ziurtapena	Europako erregistroan inskribatzea, egiaztatu ondoren
Betebeharrak	<ul style="list-style-type: none"> • Indarrean dagoen legeria betetzea • Ingurumen-politikako prozesu bat ezartzea • Etengabeko ISO hobekuntza-prozesu bat onartzea 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingurumen-azterketa • IKS bat ezartzea • Ingurumen-auditoretza «Ingurumen Adierazpena» egitea • Agente independente batek egiaztatzea. • Estatu kide bateko erakunde eskudun batean erregistratzea
Abantailak	<ul style="list-style-type: none"> • Indarrean dagoen legeria betetzea errazten du • Berrikuntza eta produktibitatea sustatzen ditu. • Hondakinen kudeaketaren kostua murriztea • Esportaziorako oztupoak kentzea • Enpresaren barne- eta kanpo-irudia hobetzea • Diru-laguntzak lortzeko erraztasunak 	<ul style="list-style-type: none"> • Kalitatezko ingurumen-kudeaketa egiten dela bermatzea • Ingurumen-legeria betetzen dela bermatzea • Ingurumenari buruzko informazio balidatua lortzea • Baliabideak aurreztea • Enpresaren barne- eta kanpo-irudia hobetzea
Informazioa zabaltzea	Erakundeak eskubidea du erabakitzen den interes-taldeei informazioa emateko	«Ingurumen Adierazpena» eskatzen du

Iturria: geuk egina.

Bi sistemen artean aurki daitekeen beste desberdintasun bat araudia betetzearena da. EMASek, eredu publikoa denez, ezin du bere erregistroan ingurumen-lege-diarekin eguneratuta ez dagoen erakunderik eduki. Aldiz, ziurtatzailearen irizpidearen arabera, ISO 14001 sisteman ingurumen-lizentziarik ez duen erakunderen bat

egon daiteke. Baina alderik nabarmenena gardentasunean datza. EMASen ezinbesteko baldintza da «ingurumen-adierazpen» bat egitea, baliozkotzea eta eguneratzea, erakundeari buruzko informazio osoarekin. Aldiz, ISO 14001 atalean, erakundearen esku uzten da alderdi interesdunei informazioa eskaintzeko aukera.

Nolanahi ere, interesgarria izango da hautatutako enpresek ezarri dituzten ingurumen-kudeaketako sistemak identifikatzea, enpresa bakoitzak ematen duen informazio-mailarekin alderatu ahal izateko, eta jakiteko ingurumen-kudeaketa sistemen erabilera informazio zabalagoren bultzatzailea den edo ez.

2.3. Informazio Ez-Finantzarioaren Agiria

Enpresen Gizarte Erantzukizunaren testuinguruan, negozio bati buruzko informazio garrantzitsua emateak eta interes-taldeek informazio hori eskuratzek erakundearen gardentasuna sustatzen du (AECA, 2004). Horrekin helburu bikoitza lortzen da: *stakeholder* edo interesdun taldeen teoria erabiliz, interes-talde horien informazio-beharrak ase ahal izatea, eta aldi berean, legimititatearen teoria erabiliz, erakundearen jardura gizartearen aurrean justifikatu ahal izatea (Rodriguez *et al.*, 2013).

Gaur egun, Espainiako IEFAn finantza-arlotik kanpoko negozioaren informazio osagarria jasotzen da. Informazio hori zabaltzek enpresen errendimendua eta horrek gizartean duen eragina neurtzen, gainbegiratzen eta kudeatzen laguntzen du, jasangarritasuna hobetzeko eta interes-taldeekiko konfiantza handitzeko balioko duten arriskuak identifikatzeko helburuarekin. 11/2018 Legeak Kapital Sozietateen Legearen testuategina aldatzen du, informazio ez-finantzarioa aurkeztera behartuta dauden sozietateak identifikatuz. Honako baldintza hauek betetzen dituztenak ere behartuta egongo dira (11/2018 Legea): i) batez besteko langile-kopurua, 500 baino handiagoa (2021etik aurrera muga hau 250 langilera jaisten da); ii) Interes Publikoko Erakundeak badira, edo elkarren segidako 2 ekitalditan honako baldintza hauetako bi gutxienez betetzen badituzte: a) Aktiboa, guztira, 20.000.000 €-tik gorakoa. b) Urteko negozio-zifraren zenbateko garbia, 40.000.000 €-tik gorakoa. c) Ekitaldian batez beste 250 langile baino gehiago izatea.

Lehenik ere, Kudeaketa-txostenean jaso beharreko informazio ez-finantzarioak negozioaren alderdi hauek zehazten zituen:

- i. Taldearen negozio-eredua.
- ii. Politikak: behar bezalako arretaren (Due Diligence) prozedura.
- iii. Politika horien emaitzak: finantza-emaitzaren funtsezko adierazleak, aurrerapenen jarraipena eta ebaluazioa egiteko aukera ematen dutenak.
- iv. Arriskuak.
- v. Funtsezko adierazle ez-finantzarioak: Europako Batzordearen gidale-erroak edo Global Reporting Initiative-ren estandarrak betetzen dituzten adierazle estandarrak erabili beharko dira, eta txostenean erabilitako gida nazionala, europarra edo nazioartekoa aipatu beharko da.

Gainera, 11/2018 Legeak gai hauei buruzko informazio ez-finantzarioak jaso behar izateko honako berrikuntzak dakartza:

- vi. Ingurumena.
- vii. Arlo sozialak eta langileei buruzkoak.
- viii. Giza eskubideen errespetua.
- ix. Ustelkeriaren eta eroskeriaren aurkako borroka.
- x. Gizartea (garapen iraunkorrarekiko konpromisoa, azpikontratazioa, hornitzaileak, kontsumitzaileak eta informazio fiskala).

Edonola ere, IEFA Kudeaketa-Txostenaren onarpen-, gordailutze- eta argitaratze-irizpide berberak bete beharko ditu (11/2018 Legea). Lege honek berrikuntzak sartu zituen onartzeko, egiaztatze eta argitaratzeko moduan (Garrigues, 2018): IEFA nahitaez aurkeztu beharko da Akziodunen Batzar Nagusian, onartzeko gai-zerrendatik bereizitako puntu gisa. IEFA egiaztapen-zerbitzuen emaile independente batek egiaztatu beharko du. Txostena doan eta erraz eskuratzeko moduan egongo da sozietatearen webgunean jendearen eskura, finantza-urtea amaitu eta hurrengo sei hilabeteen barruan, eta bost urterako. Arazoetako bat informazio ez-finantzarioaren egiaztapena da. Arriskua da IEFAren egiaztapenari buruzko araudi edo prozedura argirik ez egotea. Egoera horrek kontrolik gabeko jarduera profesionala, hau da, kalitatezko iragazkirik gabekoa izatea ekar lezake (Alonso, 2017; Lizcano, 2019).

Atal honetan, enpresaren jardueren ingurumenean, osasunean eta segurtasunean, energia berriztagarrien eta/edo ez berriztagarrien erabileran, berotegi-efektuko isurketetan, ur-kontsumoan eta kutsadura atmosferikoan gaur egun dituzten eta aurreikus daitezkeen ondorioei buruzko informazioa eskatzen da, hala nola, ingurumen-arriskuen prebentziorako baliabideei, ingurumen-arriskuetaarako horniduren eta bermeen zenbatekoei buruzkoa. Jarraian, xehetasun handiagoz azaltzen da kontuan hartu beharreko ingurumen-informazio esanguratsua (11/2018 Legea).

- Kutsadura: CO₂ isuriak prebenitzeko, murrizteko edo konpontzeko neurriak; beste kutsadura-mota batzuk ere sartu behar dira, hala nola zarata edo argi-kutsadura.
- Ekonomia zirkularra, hondakinen prebentzioa eta kudeaketa: hondakinak berreskuratu edo ezabatzeko aukera ematen duten neurriak, elikagaiak alferrik galtzearen aurka borrokatzeko ekintzak.
- Baliabideen erabilera jasangarria: uraren, lehengaien eta energia-horniduraren kontsumoan eraginkortasuna hobetzeko hartutako neurriak.
- Klima-aldaketa: berotegi-efektuko gasak isurtzen dituzten enpresaren elementu garrantzitsuak identifikatzea, bai eta emisioak epe ertainera edo luze-erako murrizteko aplikatutako neurriak ere, ezarri dituzten xedeak eta izan dituzten bitarteko edo baliabidea barne.
- Biodibertsitatea babestea: biodibertsitatea zaintzeko edo lehengoratzeko hartutako neurriak; eremu babestuetako murrizketek edo eragiketarako eragin-dako inpaktuak.

Aurkeztutako informazioak bat etorri behar du nazioko edo nazioarteko esparruekin, hala nola:

- Europar Batasuneko markoak: «Ingurumen Kudeaketa eta Auditoretzak Sistema» (Eco-Management and Audit Scheme-EMAS) erabil daiteke, apirilaren 5eko 239/2013 Errege Dekretuaren bidez Espainiako ordenamendu juridikora egokituta.
- Nazioarteko markoak, hala nola, Nazio Batuen Mundu Ituna.
- Nazio Batuen Garapen Iraunkorrerako Helburuak.
- Aldaketa klimatikoari buruzko Parisko Akordioa., etab.

Azkenik, enpresek IEFA osatzean GIHeekin lotuta hartu dituzten konpromisoen informazioa ere adierazi beharko dute.

Horrela ba, lan honekin aztertu nahi diren hipotesiak honako hauek dira:

- H1: Aztertutako enpresek, 11/2018 Legeak ingurumenari buruz eskatzen dituen item gutxiei buruzko informazioa aurkeztu dute.
- H2: Aztertutako enpresetan, ingurumenari buruzko informazioaren dibulgazio-maila baxua edo eskasa da.
- H3: Aztertutako enpresek, 11/2018 Legeari jarraituta, Garapen Iraunkorreko Helburuei buruz hartu dituzten konpromisoei buruzko informazioa aurkeztu dute.
- H4: Aztertutako enpresen artean, ingurumenari buruzko dibulgazio-maila altuena erakusten dutenak Ingurumen Kudeaketa Sistema gehien erabiltzen dituztenak dira.

Gainera, lan honekin erantzun nahi diren ikerketa-galderak honako hauek dira:

- G1: Zeintzuk dira enpresek gehien/gutxien azaltzen dituzten ingurumenari buruzko informazio item-ak eta item-atalak edo multzoak?
- G2: Zeintzuk dira ingurumenari buruzko informazioarekin gehien/gutxien aipatzen dituzten GIH-ak?
- G3: Zeintzuk dira ingurumenari buruzko informazioarekin gehien/gutxien aipatzen dituzten Ingurumen Kudeaketa Sistemak?

3. INFORMAZIO EZ-FINANTZARIOAREN AGIRIKO INGURUMENARI BURUZKO ATALAREN OSATZEA ETA EGIAZTATZEAREN AZTERKETA

3.1 Metodologia

Dibulgazioa, enpresak bere interesdun taldeei enpresaren jarduketan eta aurre-rabidearen jarraipena, bai denboran zehar eta bai beste batzuekiko, egiteko aukera ematen duen prozesu gisa defini daiteke (Vázquez & Cordero, 2007). Kontuak argitzeko erabiltzen duen prozesu hori adierazle kuantitatibo eta kualitatiboetan oinarritu daiteke (Rodríguez *et al.*, 2013). Enpresen jarraipen hori egiteko, hau da, inte-

res-taldeei dagokienez, argitaratzen den informazioaren arabera nola jokatzten duten jakiteko, edukiaren azterketa metodoa erabiltzen da (Gray *et al.*, 1996). Lerro horretan kokatzen da ikerketa hau.

Lan honen helburua 2019 ekitaldiko lau sektore desberdinetako enpresa handien IEFA ingurumen-atalak aztertzea da. Horren bidez jakin nahi da ea aztertutako enpresek ingurumenari buruz ematen duten informazioa zein mailatan egokitzen den araudiak zehaztu dituen edukietara.

Lehenago eta behin, sektoreak hautatzeko, ingurumenean duten eragina (Doval, 2018) begiratu dugu:

- Energia-sektorea: 2018an, Euskadin berotegi-efektuko gasen (BEG) %34 ondorioztatu zuen (Ingurumen, Lurralde plangintza eta Etxebizitza Saila, 2020), eta Espainiako BEG isurien %18 (Trantsizio ekologikorako eta Erronka demografikorako Ministerioa, 2020).
- Industria-sektorea: 2018an, Euskadin BEG %18 ondorioztatu zuen (Ingurumen, Lurralde plangintza eta Etxebizitza Saila, 2020), eta Espainiako BEG isurien %20 (Trantsizio ekologikorako eta Erronka demografikorako Ministerioa, 2020).
- Ehungintza: ehungintzak munduko hondakin-uren %20 eta karbono-isurketen %10 sortzen ditu (Ferrero, 2018).
- Kontsumo-sektorea: kalkulatzen da urtero 5-13 milioi tona plastiko iristen direla ozeanoetara, eta banaketa-enpresak dira horien erantzule nagusiak (Moreira, 2018).

Bigarrenik, enpresen arteko alderaketa egin ahal izateko, sektorean zuzeneko lehiakideak izatea eta IEFA aurkeztera behartuta egotea bilatu da. Gainera, ahal den neurrian, Euskadi Autonomia Erkidegoko enpresa bat eta Espainiako beste edozein Autonomia Erkidegokoa izatea bilatu da.

3. Taula. **HAUTATUTAKO ENPRESEN EZAUGARRIAK**

									Guztira
Enpresa	IBERDROLA	REPSOL	CIE AUTOMOTIVE	GESTAMP	INDITEX	MANGO	EROSKI	MERCADONA	8
Sektorea	Energia		Industrial		Ehungintza		Kontsumoa		4
Egoitza EAEn	x		x	x			x		4

Iturria: geuk egina.

Horietako erdiek Euskal Erkidego Autonomoan dute bere egoitza soziala: Iberdrola, CIE Automotive, Gestamp eta Eroski.

Aukeratutako metodoa Eduki tematikoaren Analisisian oinarrituta dago (López, 2002). Metodo honen bidez, ingurumenari buruzko informazioa jasoko duten item edo atal batzuk hautatuko dira. Aldez aurreko urrats gisa, aztertu beharreko dokumentuak zeintzuk izango diren zehaztu behar da (Krippendorff, 1990).

Hautatu diren itemak, 11/2018 Legearen arabera IEFA aurkeztera behartuta dauden enpresei ingurumen-informazioari buruz eskatzen zaizkien item-ak edo gaiak dira.

Aztertutako informazioa kodetzeko arau batzuk zehaztu behar dira (Milne & Adler, 1998). Ingurumen-informazioaren analisisian Fernández eta Gisbert (2020) lanean 9 item aztertu dituzte eta kodifikazioan 1 «agertzea» edo 0 «ez agertzea» erabili dute. Gure kasuan, eta 11/2018 Legeari jarraituta, 11 atal edo multzo desberdinetan sailkatzen diren 20 item aztertu dira. Ochoaren proposamenari jarraiki (1998) Dibulgazio Indize (DI) bat osatzen da informazio-item bakoitzaren presentzia edo gabezia, bai eta item horren izaera kualitatiboa edo kuantitatiboa kontuan hartuz. Rodríguez Gutiérrez *et al.* (2013) lanean oinarrituta, gure kasuan, enpresek argitaratu duten informazio motaren arabera, informazio-item bakoitzak 0, 0,5 edo 1 balioak hartu ahal izango ditu: 0 ez du informaziorik ematen; 0,5 informazio kualitatiboa baino ez du eskaintzen; 1 informazio kualitatiboa eta kuantitatiboa erakutsi du.

Behin enpresa bakoitzaren item bakoitzeko dibulgazio maila kodifikatu denean, lortutako informazio mailaren dibulgazio indizeak lortuko dira, guztira lor zitekeen puntuazio gehiena kontuan hartuta.

$$DI = \sum_{j=1}^i ij/i \quad (1)$$

Eta azkenik, bai enpresa bakoitzak eta bai informazio item bakoitzak lortutako dibulgazio maila hobeto balioesteko, lor daitezkeen balioen sailkapen bat osatu dugu.

- %0: ez du informatzen;
- %0,1 - %24,9: dibulgazio oso baxua edo txarra aurkezten du;
- %25 - %49,9: baxua edo eskasa;
- %50 - %74,9: ertaina edo ona;
- %75 - %100: altua edo oso ona.

3.2 Datuen analisisia

3.2.1. *Enpresek 11/2018 Legeak eskatzen dituen item guztiei buruzko informazioa aurkezten duten egiaztatzea*

Lehenik eta behin, H1 hipotesia, hau da, enpresek item guztiei buruzko informazioa osatzen dutela betetzen den egiaztatzeko, aztertutako item horietako batean 0 balioa agertzen den begiratu da.

4. Taula. ENPRESEN RANKING-A, BAKOITZAK INGURUMEN-GAIEI BURUZ EMAN DUEN INFORMAZIOAREN ARABERA

Enpresa	IBERDOLA	EROSKI	CIE AUTOM	INDITEX	GESTAMP	MERCADONA	REPSOL	MANGO	Guztira
Informazio maila Ranking tokia	1	2	3	4	5	6	7	8	8
Sektorea	Energia	Kontsumoa	Industrialia	Ehungintza	Industrialia	Kontsumoa	Energia	Ehungintza	4
Egoitza EAEen	x	x	x		x				4
Atalak eta item-ak									
a_1 Ondorioak i_1_Egungo ondorioak eta aurreikus daitezkeenak	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	1	0,5	0,56
a_2_Ziurtagiriak i_2_Ingurum-ziurtagiriak	0,5	0,5	1	0,5	1	0,5	0,5	0,5	0,63
a_3_Inbertsioak i_3_Inbertsioa ingurumenean	1	1	1	1	1	1	0	0	0,75
a_4_Energia Erabilera i_4_Energia berriztagarrien erabilera	1	1	1	1	0,5	0	1	1	0,81
a_5_Kutsadura	0,33	0,67	0,50	0,50	0,67	0,50	0,33	0,33	0,48
i_5_CO2 edo BEGen aurkako neurriak	1	1	0,5	1	1	1	1	1	0,94
i_06_Akustika kutsadura	0	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0	0	0,31
i_07_Argi kutsadura	0	0,5	0,5	0	0,5	0	0	0	0,19

.../...

Lortutako emaitzen arabera (4. taula), badaude item batzuk 0 kodifikazioa lortu dutenak. Hau da, aztertutako enpresa guztiek ez dute jasotzen ingurumenari dagozkion item guztiei buruzko informazioa. Enpresa batek ez duenean beren negozio-rako hain garrantzitsutzat jotzen, ezer ere ez informatzea erabaki du.

5. Taula. **ITEM RANKING-A, ENPRESEK EMAN DUTEN INFORMAZIO MAILAREN ARABERA**

Informazio itemak	Item bakoitzeko dibulgazio indizea	Item bakoitzaren ranking tokia
14. Berotegi-efektuko gasak	1,00	1
05. CO ₂ edo BEGen aurkako neurriak	0,94	2
12. Lehengaien erabilera jasagarria	0,94	3
13. Energia-hornizioa	0,94	4
08. Hondakinen kudeaketa	0,88	5
11. Ur-kontsumo jasagarria	0,88	6
15. Isurketak murrizteko neurriak	0,88	7
04. Energia berriztagarriaren erabilera	0,81	8
09. Hondakinak ezabatzea	0,69	9
16. Biodibertsitatea zaintzeko neurriak	0,69	10
02. Ingurumen-ziurtagiria	0,63	11
03. Inbertsioa ingurumenean	0,62	12
01. Egungo ondorioak eta aurreikus daitezkeenak	0,56	13
20. Ingurumena betetzea	0,50	14
06. Akustika-kutsadura	0,31	15
07. Argi-kutsadura	0,19	16
10. Elikagaiak alferrik galtzearen aurkako borroka	0,19	17
17. Ereku babestuetan eragindako inpaktuak	0,13	18
19. Isuri esanguratsuak	0,13	19
18. Plangintza ingurumen-hondamendien aurrean	0,06	20

Iturria: geuk egina.

Beraz, «H1: Aztertutako enpresek, 11/2018 legeak ingurumenari buruz eskatzen dituen item guztiei buruzko informazioa aurkeztu dute» ez dela betetzen esan behar dugu.

Aztertutako enpresen artean, informatu gabeko item gutxien utzi dituztenak (20 itemetik 3 bete gabe, hau da, %15), eta beraz, printzipioz informazio maila altuagoa dutenak, Iberdrola, Eroski eta Cie Automotive dira. Aldiz, item gehiago utzi dituztenak Repsol (7, hau da, item guztien %35) eta Mango (8, hau da, %40) izan dira.

Horrekin batera, «G1: Zeintzuk dira enpresek gehien/gutxien azaltzen dituzten ingurumenari buruzko informazio item-ak eta item-atalak edo multzoak?» galderari erantzuteko, enpresek emandako informazioaren arabera item guztien ranking-a aurkezten da (5. taula).

Informazio gutxien eskaini zuten itema «i_18. Ingurumen-hondamendien aurreko plangintza» izan zen (%6 maila «oso baxua» edo «txarra»); ondoren, «i_17. Ereku babestuetan eragindako inpaktuak» eta «i_19. Isuri esanguratsuak» (biak ere, %13).

Aldiz, informazio-maila handiena lortu duena «i_14. Berotegi-efektuko gasak» itema izan da (%100). Atzetik datoz «i_5. CO₂ edo BEGen aurkako neurriak», eta «Baliabideen erabilera jasangarria» atal multzoko «i_12. Lehengaiak» eta «i_13. Energiaren hornidura» itemak (denak ere, %94).

Horrela, enpresek informazio gehien erakusten duten item multzoa edo atala (4. taula) «a_8. Klima Aldaketa» da (%94, maila «altua» edo «oso ona»). Atzetik datoz «a_7. Baliabideen erabilera Jasangarria» (%92), «a_4. Energia berriztagarrien Erabilera» (%81) eta «a_3. Ingurumenean inbertsioa» (%75) multzoak. Oro har, ingurumenean eragin handiena duten atalak dira, kuantifikatu daitezkeen itemak izateaz gain. Bi arrazoiek azaldu dezakete kodifikazio maila altuagoa lortu izana.

3.2.2. *Enpresek ingurumenari buruz aurkezten duten informazioaren maila neurtzea*

H2 hipotesia betetzen den egiaztatzeko, hau da, aurkeztutako informazio maila eskasa (baxua) dela egiaztatzeko, enpresa bakoitzaren kodifikazio orokorra begiratu da (4. taula). Zentzu honetan, Repsol eta Mangok bai lortzen dute kodifikazio maila eskasa (%48 eta %45). Baina gainerakoen maila «ertaina» edo «ona» izan da, %58 (Mercadona) eta %73 (Iberdrola) artekoak lortu baitituzte. Eta oro har, enpresa guztien batezbesteko maila %60koa, hau da, ona izan da.

Beraz, «H2: Aztertutako enpresetan, ingurumenari buruzko informazioaren dibulgazio-maila baxua edo eskasa da» ere ez dela betetzen esan behar dugu.

Esan bezala, enpresen ranking-a egiten dugunean, ingurumenari buruzko informazio gutxien zabalitzen duen enpresa Mango da (%45, baxua edo eskasa). Egia da Mangok materialtasun-matrizea aurkezten duela. Baina bertan garrantzitsutzat jotzen dituzten ingurumen-alderdiak baino ez dira sartu, beste alderdi batzuk alde batera utzita, hala nola, «i_11 Uraren erabilera». Horrela, gainerako aztertutako enpre-

sek ez bezala, ez du uraren kontsumoari buruzko informaziorik ematen. Ez-egite horren arrazoia izan daiteke erakundearen irudi txarra eman nahi ez izatea. Izan ere, ehungintza da munduko ur kutsatuaren %20ren arduraduna (Ferrero, 2018).

Informazio publiko gutxien eskaintzen duen bigarren enpresa Repsol (%48) da, sektore berekoa den Iberdrolatik nahiko urrunduz. Kasu honetan, kontua ez da Repsolek zenbait ingurumen-gairi buruzko informaziorik ez ematea, baizik eta nahiago izan duela informazio kualitatiboa eskaini atal batzuei buruz informatzeko orduan.

Aldiz, ingurumenari buruzko informazio gehien ematen duen enpresa Iberdrola da (%73, maila ertaina edo ona, baina oso ona izatera heldu gabe). Bere IEFAan azaltzen duenari jarraituta, ingurumen-politika bat du, konpainiaren jarduera osoa zuzentzen duten ingurumen-prebentzioaren eta ingurumen-inpaktuak minimizatzearen printzipioak definitzen dituena. Gainera, bera da bere IEFAan «i_18 Hondamendien eta ingurumen-larrialdien plangintza» azaltzen duen bakarra.

Rankig-eko bigarren postua Eroskirentzat da (%68), eta hirugarren postua CIE Automotivek eta Inditexek hartuko lukete (%65). Beraz, lehen hiru postuetan euskal enpresak aurkitzen ditugu. Horrek aditzera eman lezake, agian, Euskadin beste autonomia-erkidego batzuetan baino dibulgazioaren garrantziari buruzko kontzientzia-maila handiagoa dagoela.

3.2.3. *Ingurumen arloko informazioa ematean Garapen Iraunkorreko Helburuak (GIH) aipatu dituzten ala ez aztertzea*

H3 hipotesia, hau da, aztertutako enpresek beren ingurumen arloari buruzko informazioan GIH buruz hartu dituzten konpromisoei buruzko informazioa aurkeztu dutela egiaztatzeko, enpresa bakoitzak ingurumenari buruzko informazioa prestatzeko orduan aipatu dituen GIH-ak zenbatu dira.

Lortutako emaitzen arabera (6. taula), badago enpresa bat 0 kodifikazioa lortu duena. Gainerako aztertutako enpresek egin duten arren, CIE Automotive-k ez du bere IEFA-n GIH-rik aipatzen.

Beraz, «H3: Aztertutako enpresek, beren ingurumen arloari buruzko informazioan, 11/2018 Legeari jarraituta, Garapen Iraunkorreko Helburuei buruz hartu dituzten konpromisoei buruzko informazioa aurkeztu du» ez dela betetzen esan behar dugu.

Honekin batera, galdera hau erantzungo dugu: «G2 Zeintzuk dira ingurumenari buruzko informazioarekin gehien/gutxien aipatzen dituzten GIH-ak?». Aurretik esan dugun bezala, ingurumen arloarekin erlazionatzen diren GIHak, lanaren eta enpleguaren esparrukoak barne, hauek izan daitezke: 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14 eta 15 (Robaina Romero, 2019; Pezo & Peñafiel, 2020, Lanaren Nazioarteko Erakundea, datarik gabe). Gure kasuan, enpresa gehienak bat datozen GIHak 12. «Produktio eta Kontsumo arduratsua» eta 13. «Klimaren aldeko ekintza» helburuak dira. Eta gutxien 11. «Hiri eta komunitate jasangarriak» eta 14. «Itsaspeko bizitza».

6. Taula. ENPRESEN ETA GIH-EN RANKING-AK, ENPRESEK INGURUMEN INFORMAZIOAN AIPATU DITUZTENAREN ARABERA

Enpresa	Iberdrola	Inditex	Repsol	Eroski	Mango	Gestamp	Mercadona	CIE Autom	Guztira
Aipatutako GIHen araberako Ranking tokia	1	2	3	4	5	6	7	8	
Sektorea	Energia	Ehungintza	Energia	Kontsumoa	Ehungintza	Industrialia	Kontsumoa	Industrialia	4
Egoitza EAEen	x			x		x		x	4
Garapen Iraukorrerako Helburuak (GIH)									10
12. Produktzio eta kontsumo arduratsua	1	1	1	1	1	1	1		7
13. Klimaren aldeko ekintza	1	1	1	1	1	1	1		7
8. Lan duina eta hazkunde ekonomikoa	1	1	1		1	1			5
15. Lehorreko ekosistemen bizitza	1	1		1		1			4
17. Helburuak lortzeko aliantzak		1	1	1	1				4
7. Energia eskuragarria eta ez-kutsatzaillea	1	1	1		1				4
9. Industria, Berrikuntza eta Azpiegitura	1	1	1	1					4
6. Ur garbia eta saneamendua	1	1	1						3
11. Hiri eta komunitate jasagarriak	1						1		2
14. Itsaspeko bizitza				1					1
Guztira		8	7	6	5	4	3	0	=41

Iturria: geuk.egina.

Ingurumen-politikei helburu gehien aplikatzen dizkieten enpresen artean, Inditex eta bi energia-enpresak daude. Iberdrola lehen postuetan aurkitzea Gaspar, Abadía, Callén (2001) lanak ematen dituen azalpenekin ados egon liteke, konpainia batzuek, beren ezaugarriak direla-eta, presio legal eta sozial handiagoo jasaten dutela esaten duenean, hala nola, Espainiako sektore elektrikoa aipatzen duelarik.

3.2.4. *Ingurumenari buruzko dibulgazio-maila altuena erakusten duten enpresak Ingurumen Kudeaketa Sistema (IKS) gehien erabiltzen dituztenak diren baieztatzea*

H4 hipotesia aztertzeko, hau da, ingurumenari buruzko dibulgazio-maila altuena erakusten duten enpresak Ingurumen Kudeaketa Sistema gehien erabiltzen dituztenak diren edo ez aztertzeko, enpresa bakoitzak bere IEFAN aipatu dituen ingurumen-kudeaketako sistemak zenbatu dira.

7. Taula. **ENPRESEN ETA IKS-EN RANKING-AK, ENPRESA BAKOITZAK IEFAN AIPATU DITUENEN ARABERA**

Enpresa	Iberdrola	Eroski	Gestamp	Repsol	Inditex	CIE Autom	Mercadona	Mango	Guztira
IKS-en araberako ranking tokia	1	2	3	4	5	6	7	8	8
Sektorea	Energia	Konts	Industr.	Energia	Ehung.	Industr.	Konts.	Ehung.	4
Egoitza EAEn	x	x	x			x			4
Ingurumena Kudeatzeko Sistemak (IKS)									
ISO-14001	1	1	1	1	1	1			6
EMAS	1		1						2
ISO-50001		1			1				2
ISO-14064	1			1					2
ISO-14044:2006		1							1
ISO/TS 14072:2014	1								1
CLEAN CO ₂								1	1
Beste bat							1		1
Guztira	4	3	2	2	2	1	1	1	

Iturria: geuk egina.

Aztertutako enpresa guztiek jasotzen dute IKS bat dute gutxienez beren IEFA-n (7. taula). IKS gehien ezarri dituztenak (7. taula) Iberdrola (4) eta Eroski (3) dira. Eta enpresa hauek dira beren IEFA-n inguru-giroari buruzko informazio gehien ematen dutenak baita ere (4. taula). IKS gehien ezartzen dituztenen hirugarren postuan Gestamp, Repsol eta Inditex daude. Mangori dagokionez, bere IEFA-n aipatzen duen ingurumen-kudeaketako sistema bakarra Clean CO₂-rena da, karbono-aztarna kalkulatzeko eta BEG isuriak konpentsatzea errazten duen sistema (Anthesis Lavola, 2019). Eta enpresa hau zen gure datuen arabera, ingurumen informazio gutxien zabalitzen zuena ere (4. taula).

Beraz, «H4 hipotesia, Aztertutako enpresen artean, ingurumenari buruzko dibulgazio-maila altuena erakusten dutenak Ingurumen Kudeaketa Sistema gehien erabiltzen dituztenak dira» baieztatzen dela esan dezakegu.

Gainera, galdera honen erantzuna bilatu dugu. G3: «Zeintzuk dira ingurumenari buruzko informazioarekin gehien/gutxien aipatzen dituzten Ingurumen Kudeaketa Sistemak?». Gure kasuan, gehien aipatu den ingurune kudeaketa sistema ISO-14001 izan da. Gainera, IKS bat baino gehiago aipatu duten enpresa guztiek ISO 14001 ezarri dute. Kointzidentzia horren arrazoia izan daiteke ISO 14001 ingurumen-kudeaketako sistema estandar bat izatea, kudeaketa-sistema berriak sartu ahal izateko beharrezkoa dena. Bigarren tokian, beste batzuekin batera, EMAS dago, lehen aipatu bezala, bi hauek sistemarik ohikoena izaten direlarik. Horiez gain, enpresek ingurumen-eremu jakin batera bideratutako beste batzuk ere ezarri dituzte; adibidez, ISO-14064, berotegi-efektuko gasen isurketa kudeatzen duena, edo ISO-50001, energiaren erabilera eraginkorragoa helburu duena. Horrela, enpresa gehienek ingurumen-kudeaketako sistema estandar eta nazioarteko bat erabiltzea erabaki dute, ISO eta EMAS kudeaketa-sistemak.

Edonola ere, beren antolaketa-egituran bai EMAS eta bai ISO 14001 kudeaketa-sistemak sartu dituzten bi enpresa bakarrak Euskadikoak dira (Iberdrola eta Gestamp).

3.3 **Emaitzei buruzko hausnarketa**

Lehenik eta behin, lortutako emaitzak ikusita, aztertutako enpresek ingurumenari buruzko informazioa eskaintzen dutela esan daiteke. Oro har, enpresak jakitun dira beren jarduerak ingurumenean duen eraginaz, eta enpresa-kudeaketan ingurumen-politikak txertatzen dituzte, bere eragina kontrolatzeko eta murrizteko balio dietenak. Baina ezin izan da baieztatu aztertutako enpresa guztiek 11/2008 Legeak inguru-giro arlorako proposatzen dituen item guztiei buruzko informazioa ematen dutenik.

Bigarrenik, emaitzak ikusita, argi dago enpresa guztiek ez dutela xehetasun eta sakontasun berarekin informatzen, Fernández & Gisbert (2020) artikulua erabiltzekin bat datorrena.

Edukiei dagokienez, gure kasuan enpresa batek ez du ur kontsumoari buruzko informaziorik ematen. Azken hau nolabait Ortas, Burritt eta Christ (2019) lanarekin ados legoke, esaten dutenean enpresak munduko ur gezaren kontsumitzaile handien artean daudela, baina gaur egungo ikerketa akademikoak oraindik ez diola hel-du enpresen uraren benetako erronkak kudeatzeko moduari.

Bestetik, 11/2018 Legeak proposatzen du arlo bakoitzean erreferentziatzen hartu dituzten GIH-ak aipatzea. Inguru-giroaren kasuan, bereziki, GIH-ak planetaren jasangarritasunerako oso garrantzitsuak dira (Pacto Mundial Red Española, 2018). Baina hemen ere, badago enpresaren bat inolako GIH-rik aipatzen ez duena.

Informazioaren kalitateari dagokionez, enpresa gehienek datu kualitatiboak eta kuantitatiboak erabili dituzte, nahiz eta kasu batzuetan nahiago izan duten informazio kualitatiboa bakarrik erabiltzea edo zuzenean informaziorik ez ematea. Horrela, gehienek zabalduetako informazioari esker, energia berriztagarriaren erabilera, isurtzeak murrizteko ezartzen ari diren jarduerak, etab. ezagutu daiteke. Gainera, aurkeztu dituzten adierazleek atal batzuetan izaten ari diren bilakaera aztertzeke aukera ematen dute.

Beraz, oro har, ingurumen-gaiei buruz zabalduetako informazioa zuzena edo «ona» dela esan daiteke, nahiz eta beti ere kalitatea eta konparagarritasuna (Fernández & Gisbert, 2020), hau da, informazioak erabiltzaileontzako duen erabilgarritasuna hobetzeko helburuarekin, bere sakontasun maila eta egituratuta dagoen modua oraindik hobetu beharko litzatekeen.

4. AZKEN ONDORIOAK

Kutsadura, berotze globala eta klima-aldaketa gizakiak industrien eta beste enpresa mota batzuen bidez eragindako ondorioak dira. Horren jakitun, gobernuak neurri murriztaileak ezartzen eta enpresei ingurumen-gaietan konpromiso handiago eskatzen hasi dira. Bestalde, enpresa handiek aspaldi sartu dute Gizarte Erantzukizun Korporatiboa bere antolamendu-kudeaketan. Horren bidez, gardentasun handiago eskaintzen diote inguruko gizarteari. Hala ere, gobernuak uste dute informazio hori derrigorrezkoa izan behar dela enpresa handientzat.

Horrenbestez, abenduaren 28ko 11/2018 Legeak, informazio ez-finantzarioari eta aniztasunari buruzkoak, bat egiten du Europar Batasuneko herrialdeek emandako gainerako arau-xedapenekin, finantza-informazioarekin batera, izaera ez-finantzarioa duten alderdiak txertatzeko oinarritzko helburuarekin, hala nola gizarte-eta ingurumen-faktoreak, funtsezkoak baitira jasangarritasuna hobetzeko eta inbertitzaileen, kontsumitzaileen eta, oro har, gizartearen konfiantza handitzeko arriskuak identifikatzeko.

Lan honen helburua zen lau sektoretako enpresek zabaltzen duten ingurumen-informazio maila neurtzea. Erabilitako metodologia Edukiaren Analisia deritzona

izan da. Azterketa horren bidez egiaztatu da enpresek ez dituztela 11/2018 Legearen eskakizunak guztiz betetzen. Baina ingurumenari buruzko dibulgazio-maila altuena erakusten dutenak Ingurumen Kudeaketa Sistema gehien erabiltzen dituztenak dira baiezta da.

Azterlana egitean ikusi dugu enpresa batzuek ingurumenari buruzko informazioa atal desberdinetan banatuta dutela, datuen bilaketa asko zailtzen duena. Beraz, beharrezkoa litzateke informazio ez-finantzarioa eskaintzeko itxura edo modua homogeneizatzea. Beharrezkoa litzateke, hortaz, IEFA homogeneizatuko lukeen araudia egotea, enpresa edozein izanda ere, erabiltzaileak bere interesekoa den atala erraz aurkitu ahal dezan, eta enpresen arteko konparazioak neurri bereko adierazle bidez aurkeztuta egin daitezten.

Gure ikerketak baditu bere mugak. Sektore bakoitzeko bi enpresa garrantzitsuren azterketa egin bada ere, baliteke datu horiek ez orokortzea gainerako sektoreetako enpresetara. Gainera, etorkizuneko beste ikerketa-ildo bat, enpresek eskaintzen duten ingurumen-informazioaren bilakaera aztertzea litzateke.

ERREFERENTZIA BIBLIOGRAFIKOAK

- AECA (ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS) (2004): *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social*. Documento 1 - Comisión de Responsabilidad Social Corporativa. Madrid.
- AGARWAL, R.K. (2011): «Sustainable Entrepreneurship and Innovations for Transitioning the Small and Medium Size Manufacturing Firms to Green Enterprises». In *International Conference on Urban Sustainability, Cultural Sustainability, Green Development, Green Structures and Clean Cars* (pp. 155-160). Retrieved from <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2011/Prague/USCUDAR/USCUDAR-24.pdf>
- ALBERTI, M.; CAINI, L.; CALABRESE, A.; ROSSI, D. (2000): «Evaluation of the costs and benefits of an environmental management system». *International Journal of Production Research*, 38(17), 4455-4466. <https://doi.org/10.1080/00207540050205226>
- ALONSO AYALA, MARIO (Presidente) (2017): *Cómo auditar la información no financiera*, ICJCE - Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:4F6pA1Yfcp0J:https://www.icjce.es/como-auditar-informacion-no-financiera&client=firefox-b-d&hl=es&gl=es&strip=0&vsrc=0>
- AMEL-ZADEH, A.; SERAFEIM, G. (2018): «Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey». *Financial Analysts Journal*, 74(3), 87-103. <https://doi.org/10.2469/faj.v74.n3.2>
- ANTHESIS LAVOLA (2019): «Clean CO2 facilita el cálculo de la huella de carbono y la compensación de emisiones en las organizaciones», La Comunidad #PorElClima, 13 de noviembre. <https://porelclima.es/lavola/3173-clean-co2-facilita-el-calculo-de-la-huella-de-carbono-y-la-compensacion-de-emisiones-en-las-organizaciones#>
- ARANA LANDÍN, G.; HERAS SAIZARBITORIA, I.; DÍAZ DE JUNGUITU, A.; ESPÍ, M. (2006): «Incidencia de la gestión medioambiental en las empresas de la Comunidad Autónoma del País Vasco» (II de II). <https://www.euskonews.eus/0353zbbk/gaia35303es.html>
- BANSAL, P. (2005): «Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development». *Strategic Management Journal*, 26(3), 197-218. <https://doi.org/10.1002/smj.441>
- BODO, T.; GIMAH, B.G. (2020): «The Pollution and Destruction of the Niger Delta Ecosystem in Nigeria: Who is to be blamed?». *European Scientific Journal, ESJ*, 16(5), 161. <https://doi.org/10.19044/esj.2020.v16n5p161>
- BOE (2018): *Ley 11/2018, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad*. Abenduarren 29ko Estatuko Aldizkari Ofiziala (BOE) <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-17989>
- (2021): *Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética*. Maiatzaren 21eko Estatuko Aldizkari Ofiziala (BOE) https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-8447
- CARROLL, A. B. (1999): «Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct». *Business & society*, 38(3), 268-295. <https://doi.org/10.1177/000765039903800303>
- COGLIANESE, C.; NASH, J. (ed.) (2001): *Regulating from the inside: can environmental management systems achieve policy goals?*. Resources for the Future.
- CORREA RUIZ, C. (2001): «El reporting medioambiental como práctica institucional: su proceso de difusión en una empresa eléctrica». *Revista española de financiación y contabilidad*, 109, 897-903.
- CHAVES-ÁVILA, R. (2020): «Crisis del Covid-19: Impacto y Respuestas de la Economía Social». *Noticias de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 63, pp. 28-43. http://ciiec.es/wp-content/uploads/2020/10/Revista_63_Tema.pdf
- DAHLSTRUD, A. (2008): «How corporate social responsibility is defined: an analysis of 37 definitions». *Corporate social responsibility and environmental management*, 15(1), 1-13. <https://doi.org/10.1002/csr.132>

- DOVAL, C. (2018): «Lucha contra el cambio climático: las empresas tienen la llave», *Diario Información*, otsailaren 27^a. <https://www.diarioinformacion.com/responsabilidad-social-corporativa/2018/02/27/lucha-cambio-climatico-empresas-llave/1993166.html>
- EUROPAKO BATZORDEA (2011): *Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad de las empresas*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0681&from=ES>
- (2017): *What is EMAS?*. https://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm
- (2020): *Causas del cambio climático*. https://ec.europa.eu/clima/change/causes_es
- EUSKO JAURLARITZA-GOBIERNO VASCO (2018): *Sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS)*. <https://www.euskadi.eus/informacion/sistema-comunitario-de-gestion-y-auditoria-medioambientales-emas/web01-s2ing/es/>
- FERNÁNDEZ HIDALGO, L.; GISBERT CLEMENTE, A. (2020): «Las tres C's de la información no financiera: calidad, cumplimiento y comparabilidad ¿objetivo alcanzado?», *Revista AECA*, 130, junio, 8-10. Madrid.
- FERRERO, J.F. (2018): «La contaminación de la industria textil», 24 de julio *Contrainformacion.es*. <https://contrainformacion.es/la-contaminacion-de-la-industria-textil/>
- GARCÍA ZAMORA, R. (2019): «¿Cómo implementar un Sistema de Gestión Ambiental ISO 14001 dentro de una organización?», apirilak 8, *Revistadigital*. <https://revistadigital.inesem.es/gestion-integrada/implementar-un-sistema-de-gestion-ambiental-iso-14001/>
- GARRIGUES (2018): «Publicada la ley en materia de información no financiera y diversidad en España», *Comentario Mercantil*, abenduaren 31. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/publicada-la-ley-en-materia-de-informacion-no-financiera-y-diversidad-en-espana
- GASPAR, E.P.; ABADÍA, J.M.; CALLÉN, Y. (2001): «Información de base social en el sector eléctrico español: análisis del contenido y factores explicativos». *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, (9), 227-248. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=195503>
- GATTO, A. (2020): «A pluralistic approach to economic and business sustainability: A critical meta-synthesis of foundations, metrics, and evidence of human and local development». *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(4), 1525-1539. <https://doi.org/10.1002/csr.1912>
- GONZÁLEZ, E. (2021): «España tendrá una ley de cambio climático para ser neutra en carbono en el año 2050». *El Confidencial*. Martxoaren 27. https://www.elconfidencial.com/medioambiente/clima/2021-03-27/nueva-ley-cambio-climatico-neutra-en-carbono_3009624/
- GRAY, R.; OWEN, D.; ADAMS C.A. (1996): *Accounting and Accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Financial Times/Prentice Hall, Harlow, England; New York.
- GUILLÉN NAVARRO, N.A. (2018): «Unidad del mercado interior, normalización industrial, etiquetas ecológicas y sistemas de gestión y auditoría medioambientales». *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 19, 271-328. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6888455>
- HERAS-SAZARBITORIA, I.; BERNARDO, M.; CASADESÚS, M. (2007): «La integración de sistemas de gestión basados en estándares internacionales: resultados de un estudio empírico realizado en la CAPV». *Revista de Dirección y Administración de Empresas*. 14, abendua, 155-174. https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/9913/Revista14_08.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- IFAC (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS) (2021): *Event Recording and Reflections: Plugging the Net-Zero Information Gap*. Irailaren 29. New York. shorturl.at/zDMY2
- INGURUMEN, LURRALDE PLANGINTZA ETA ETXEBIZITZA SAILA (2018): *Sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS)*, <https://www.euskadi.eus/informacion/sistema-comunitario-de-gestion-y-auditoria-medioambientales-emas/web01-s2ing/es/>
- (2020): *Inventario de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero del País Vasco 2018*, https://www.euskadi.eus/web01-a2ingkli/es/contenidos/documentacion/inventarios_gei/es_pub/index.shtml
- ISO TOOLS (2015): *Evaluación del impacto ambiental según la norma ISO 14001*, azaroak 10. <https://www.isotools.org/2015/11/10/evalua->

cion-del-impacto-ambiental-segun-la-norma-iso-14001/

- KARAPETROVIC, S.; WILLBORN, W. (1998): «Integration of quality and environmental management systems. *The TQM*, Magazine, 204-213. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09544789810214800/full/pdf>
- KRIPPENDORFF, K. (1990): *Metodología de análisis de contenido*, Paidós, Barcelona.
- LANAREN NAZIOARTEKO ERAKUNDEA (LNE) (datarik gabe): OIT (Organización Internacional del Trabajo) Metas de los ODS pertinentes vinculados con el medio ambiente y los empleos verdes. https://www.ilo.org/global/topics/dw4sd/themes/green-jobs/WCMS_620639/lang-es/index.htm
- LARRINAGA, C.; MONEVA, J.M.; LLENA, F.; CARRASCO, F.; CORREA, C. (2002): *Regulación contable de la información medioambiental. Normativa española e internacional*. Aeca, Madrid.
- LARRINAGA, C.; GILET, A.; JULIÀ, M. (2006): «El papel de la información medioambiental en el cambio organizativo: el caso del sector turístico balear». *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 35(130), 501-522. <https://doi.org/10.1080/02102412.2006.10779587>
- LAURIOLA, P.; MARTÍN-OLMEDO, P.; LEONARDI, G.S.; BOULAND, C.; VERHEIJ, R.; DÜCKERS, M.L.; ZEKA, A. (2021): «On the importance of primary and community healthcare in relation to global health and environmental threats: lessons from the COVID-19 crisis». *BMJ Global Health*, 6(3), e004111.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J.L. (2019): «Objetivo: verificar el nuevo estado de información no financiera», *Cinco Días*, apirilaren 2a. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/04/01/economia/1554143979_892442.html
- LÓPEZ NOGUERO, F. (2002): «El análisis de contenido como método de investigación», *Revista de Educación*, 4, 167-179, Universidad de Huelva. <http://rabida.uhu.es/dspace/bits-tream/handle/10272/1912/b15150434.pdf>
- MICHAILEDIS, A. (2021): «Next Generation EU: fondos para una salida ecológica de la pandemia». *Expansión*, martxoaren 24a. <https://www.expansion.com/especiales/35-aniversario/energia-y-sostenibilidad/2021/03/24/6058702f468aebd1198b466e.html>
- MILNE, M.J.; ADLER R.W. (1998): «Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis». *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12 (2) pp. 237-256. <https://doi.org/10.1108/09513579910270138>
- MONEVA, J.M.; CUELLAR, B. (2009): «The value relevance of financial and non-financial environmental reporting». *Environmental and Resource Economics*, 44(3), 441-456.
- MONEVA, J.M.; ORTAS, E. (2009): «Desarrollo sostenible e información corporativa». *Economía industrial*, 371, 139-154.
- MOREIRA, M. (2018): «Los planes de los supermercados para abandonar los plásticos», *El independiente*, maiatzaren 19a. <https://www.elindependiente.com/desarrollo-sostenible/2018/05/19/que-plan-tienen-las-cadenas-de-supermercados-para-sustituir-el-plastico/>
- NAZIO BATUAK (2000): *Declaración del Milenio*. Resolución 55/2. Irailaren 13. New York. <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2XsVRT7rspkJ:https://www.un.org/spanish/milenio/ares552.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=es&client=firefox-b-d>
- (2012): *Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible celebrada en Río de Janeiro (Brasil)*, 20 a 22 de junio de 2012, <https://undocs.org/pdf?symbol=es/A/CONF.216/16>
- (2015): *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. Resolución de la Asamblea General 70/1, urriaren 21a. New York. https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ares70d1_es.pdf
- OCHOA, E. (1998): *Calidad de la información contable de las empresas guipuzcoanas. Estudio sobre el grado de cumplimiento de la legislación mercantil relativa a la presentación de estados financieros* [tesis doctoral]. Bilbao: Universidad de Deusto.
- ORTAS, E.; BURRITT, R.; CHRIST, K.L. (2019): «The influence of macro factors on corporate water management: A multi-country quantile regression approach». *Journal of Cleaner Production*, 226, 1013-1021. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.04.165>
- OSASUNAREN MUNDU ERAKUNDEA (2020): *Coronavirus disease (COVID-2019) situation reports*. Geneva: World Health Organization. <https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/situation-reports/>

- PACTO MUNDIAL RED ESPAÑOLA (2018): *Las empresas españolas ante la Agenda 2030*. https://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2018/07/Las-empresas-esp%C3%B1olas-ante-la-Agenda-2030_def_p.pdf
- PEZO ORTIZ, D.M.; PEÑAFIEL PAZMIÑO, M.E. (2020): Análisis prospectivo del sector medioambiental al 2030. *CIENCIA-MATRIA*, 6(10), 489-500.
- REID, R.A.; KOLJONEN, E.L.; BRUCE, J. (1999): «The Deming Cycle provides a framework for managing environmentally responsible process improvements». *Quality Engineering*, vol. 12, no 2, p. 199-209.
- ROBAINA ROMERO, R. (2019): Prólogo: Transformar nuestro mundo: la agenda 2030 para el desarrollo sostenible. *Los Objetivos de Desarrollo Sostenible*, 19-21.
- ROBAINA, E. (2019): «Las diez empresas y comunidades que más contribuyen al cambio climático en España», *Climática*, azaroaren 29. <https://www.climatica.lamarea.com/las-diez-empresas-y-comunidades-que-mas-contribuyen-al-calentamiento-global-en-espana/>
- RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ, P.; FUENTES GARCÍA, F.J.; SÁNCHEZ CAÑIZARES, S. (2013): «Revelación de información sobre clientes, comunidad, empleados y medio ambiente en las entidades financieras españolas a través de las memorias de responsabilidad social corporativa (2007-2010)»: *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 19, no 3, p. 180-187 <https://doi.org/10.1016/j.i-dee.2012.12.002>
- TABOADA, J. (2016): «¿Qué es un sistema de gestión ambiental?», *TyS magazine*. <https://www.tysmagazine.com/sistema-gestion-ambiental/>
- TRANTSIZIO EKOLOGIKORAKO ETA ERRONKA DEMOGRAFIKORAKO MINISTERIOA (2020): *Inventario Nacional de Emisiones a la Atmósfera – Emisiones de Gases de Efecto Invernadero*.
- VÁZQUEZ, O.; CORDERO, C. (2007): «Análisis empírico de la información emitida por las empresas del IBEX 35 en materia de responsabilidad social corporativa». *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, no 65, p. 150-183.
- VIZCAÍNO, A. (2016): «Parecidos y diferencias entre ISO 14001:2015 y EMAS III», *Comunidadism*. Irailaren 19. <http://www.comunidadism.es/blogs/parecidos-y-diferencias-entre-iso-14-0012015-y-emas-iii>
- ZUO, J.; RAMEEZDEEN, R.; HAGGER, M.; ZHOU, Z.; DING, Z. (2017): «Dust pollution control on construction sites: awareness and self-responsibility of managers». *Journal of Cleaner Production*, 166, 312-320. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2017.08.027>
- ZUTSHI, A.; SOHAL, A.S. (2004): «Adoption and maintenance of environmental management systems: critical success factors». *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 15 (4), 399-419. <https://doi.org/10.1108/147783041054014404>.
- ZUZENTARAU 2014/95/UE (2014): *Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de la directiva 2014/95 del Parlamento y el Consejo Europeo*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>