

**El Aseguramiento de los Informes de Sostenibilidad:
Diferencias Sustanciales con la Auditoría de Cuentas
(Sustainability Reports Assurance: Substantial Differences with Financial
Auditing)**

AMAIA ZUBIAURRE*

Zubiaurre, A., 2015. El Aseguramiento de los Informes de Sostenibilidad: Diferencias Sustanciales con la Auditoría de Cuentas. *Oñati Socio-legal Series* [online], 5 (5), 1401-1422. Available from: <http://ssrn.com/abstract=2690158>



Abstract

Besides the growing interest of companies to communicate their commitment to sustainability, assurance of the information disclosed has increased, due to the interest of the stakeholders to know their reliability. Initially, we will explain the concept and benefits of sustainability reporting assurance. Subsequently, we will focus on the differences between the financial audit and sustainability reports assurance and the description of the main international report assurance statements. Finally, we will explain the main criticisms of assurance and some proposals for improvement.

Key words

Sustainability reports; assurance; auditing; ISAE 3000; AA1000AS; GRI

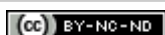
Resumen

Junto al creciente interés de las empresas por comunicar su compromiso con la sostenibilidad, ha aumentado el aseguramiento de la información revelada, debido al interés de los grupos de interés por conocer su fiabilidad. Inicialmente, explicaremos el concepto y las ventajas del aseguramiento de los informes de sostenibilidad. Posteriormente, nos centraremos en las diferencias existentes entre la auditoría de cuentas y el aseguramiento de memorias de sostenibilidad y en la descripción de los principales estándares internacionales en materia de aseguramiento. Finalmente, expondremos las principales críticas al aseguramiento y algunas propuestas de mejora.

Palabras clave

Informes de sostenibilidad; aseguramiento; auditoría financiera; ISAE 3000; AA1000AS; GRI

* Profesora de Derecho Mercantil en la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Donostia-San Sebastián de la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea. UPV/EHU. EUEE Plaza Oñati, 1, 20018 Donostia-San Sebastián (Gipuzkoa) Spain amaia.zubiaurre@ehu.eus



Índice

1. Introducción	1403
2. Marco legal europeo y español en RSE	1404
3. Aseguramiento de informes de sostenibilidad.....	1405
3.1. Concepto de aseguramiento y beneficios	1405
3.2. Diferencias entre el aseguramiento de informes de sostenibilidad y la auditoría de cuentas anuales.....	1407
3.3. El proveedor del servicio de aseguramiento de informes de sostenibilidad y el auditor de cuentas	1409
4. Estándares de aseguramiento de memorias de sostenibilidad	1411
4.1. ISAE 3000	1411
4.2. AA1000AS (2008)	1413
4.3. GRI- Global Reporting Initiative.....	1413
4.3.1. Guía GRI G3.1	1413
4.3.2. La guía GRI G4	1414
4.4. Elección de un estándar o guía	1415
5. Críticas a la práctica de aseguramiento	1416
6. Conclusiones	1417
Referencias	1418

1. Introducción

Es indiscutible que en los últimos años ha crecido sustancialmente el número de empresas que, a través de la emisión de informes de sostenibilidad, revelan información sobre sus actividades sociales y medioambientales con el objeto de demostrar su compromiso con estas cuestiones. Dicho crecimiento ha llegado a ser un fenómeno mundial (Junior *et al.* 2014). El motivo de ello es que ha aumentado la conciencia de la sociedad respecto del medio ambiente, la cadena de suministro sostenible, cuestiones sociales etc., dando la posibilidad a los distintos grupos de interés de tomar decisiones estando más informados (Zorio *et al.* 2013, Mock *et al.* 2013). La sociedad, en general, es consciente de la responsabilidad social empresarial (RSE) y se ha llegado al punto en que aquéllos que van a elegir una empresa para relacionarse con ella tienen en cuenta este tipo de información. Sin embargo, la publicación de informes de sostenibilidad sigue siendo en la mayoría de los países opcional y en aquellos países en los que es obligatorio no existen unas normas sobre cómo hay que redactar dichos informes de sostenibilidad, sino diversas guías confeccionadas por organismos privados, resultando difícil comparar dicha información.

El último estudio de la red internacional de firmas de servicios profesionales KPMG (2013, p. 11) señala que el noventa y tres por ciento de las doscientas cincuenta empresas más grandes del mundo emiten información sobre responsabilidad corporativa y más de la mitad de las compañías de todos los sectores informan sobre responsabilidad social. Según este estudio los principios y directrices más utilizados son los establecidos por la Global Reporting Initiative (GRI). Así, el setenta y ocho por ciento de la presentación de informes en todo el mundo toma como referencia dichas directrices y en las doscientas cincuenta empresas más grandes del mundo el ochenta y dos por ciento.

Sin embargo, el hecho de que haya aumentado considerablemente la emisión de informes de sostenibilidad, no implica que el público confíe en las informaciones contenidas en dichos informes. Junto al creciente interés por comunicar el compromiso de las empresas con la sostenibilidad, ha aumentado el interés por conocer la fiabilidad de dichos informes. El estudio de KPMG antes mencionado indica que el cincuenta y nueve por ciento de las doscientas cincuenta empresas más grandes del mundo que emiten informes de sostenibilidad invierten en aseguramiento tratando de garantizar al público la fiabilidad de los informes de sostenibilidad que emiten. España es uno de los países que más aseguran sus informes de sostenibilidad. Asimismo, el cuarenta y seis por ciento de los informes recogidos en la base de datos de la GRI del 2012 fueron objeto de algún tipo de revisión (GRI 2013a, p. 7).

Se supone que el aseguramiento de los informes de sostenibilidad aumenta la credibilidad de dichos informes de la misma forma que la auditoría financiera lo hace respecto de los estados financieros. Precisamente, la demanda voluntaria de aseguramiento de sus informes de sostenibilidad realizado por profesionales independientes por parte de las multinacionales proviene del deseo de aumentar la credibilidad y transparencia de los mismos (Adams y Evans 2004, Simnett *et al.* 2009) y de aumentar la confianza de los grupos de interés. Ahora bien, así como la auditoría de cuentas anuales aumenta la confianza de los usuarios sobre la fiabilidad de las cuentas anuales, el aseguramiento debe servir para el mismo objetivo pero para los grupos de interés. Sin embargo, a pesar de las múltiples semejanzas entre la auditoría financiera y el aseguramiento de informes de sostenibilidad, son muchas las diferencias entre ambas.

El objetivo de este trabajo es dar una visión amplia del aseguramiento de informes de sostenibilidad y de sus diferencias con la auditoría financiera. Inicialmente, realizaremos una breve introducción sobre el marco legal europeo y español en materia de RSE y el concepto y finalidad del aseguramiento de las memorias de sostenibilidad. Posteriormente, nos centraremos en las diferencias existentes entre

la auditoría de cuentas y el aseguramiento de memorias de sostenibilidad y entre la figura del auditor de cuentas y el proveedor de aseguramiento. Describiremos, también, los principales estándares internacionales en materia de aseguramiento. Para finalizar el trabajo, expondremos las principales críticas al aseguramiento y algunas propuestas de mejora.

2. Marco legal europeo y español en RSE

Según la Directiva 2013/34 (Unión Europea 2013) sobre los estados financieros anuales y consolidados, el informe de gestión, como componente significativo de la información financiera de las empresas, deberá contener información tanto de tipo financiero como no financiero, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal, con el objetivo de informar acerca de la evolución de los negocios, de los resultados y de la situación de la empresa (art. 19). Sin embargo, se prevé que los Estados miembros puedan eximir a las pequeñas y medianas empresas de proporcionar información no financiera en su informe de gestión.

Además, la Directiva 2014/95 (Unión Europea 2014) ha introducido un nuevo artículo 19 bis en la Directiva anteriormente mencionada modificándola en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. Dicho precepto señala que las grandes empresas que tengan la consideración de entidades de interés público, que superen un número medio de quinientos empleados durante un ejercicio, deben incluir en el informe de gestión un estado no financiero que contenga información sobre cuestiones medioambientales y sociales, así como sobre el personal, derechos humanos y la lucha contra la corrupción y el soborno, incluyendo una descripción sobre las políticas que la empresa aplica al respecto, los resultados de dichas políticas, así como los riesgos relacionados a dichas cuestiones vinculadas a las actividades de la empresa¹. El Considerando núm. 9 de la Directiva señala que, al informar sobre dichas cuestiones, pueden basarse en marcos nacionales, en marcos de la UE, como el Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS), o en marcos internacionales, como el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para Empresas Multinacionales, la norma (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización, la Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la Organización Internacional del Trabajo, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes, u otros marcos internacionales reconocidos.

Ciñéndonos al régimen español, hay que destacar la Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011) según la cual las Administraciones públicas deberán promover la responsabilidad social de las empresas difundiendo su conocimiento y establecerán unos indicadores y modelos de referencia, que se pondrán a disposición de las empresas para que puedan autoevaluarse en materia de responsabilidad social, así como modelos de informe que atiendan a estándares internacionales. Además, las sociedades anónimas podrán hacer público anualmente sus políticas y resultados en materia de responsabilidad social, debiendo especificarse si han sido verificados por terceros. Las sociedades de más de mil asalariados comunicarán al Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas (CERSE)² el informe anual de responsabilidad social empresarial, con el fin de que se pueda hacer un seguimiento sobre el grado de implantación de las políticas de responsabilidad social empresarial en las grandes empresas españolas (art. 39).

¹ Las legislaciones de los Estados miembros deberán adaptarse a la Directiva antes del 6 diciembre 2016, para que sea de aplicación a los ejercicios que comiencen a partir del 1 enero 2017.

² El Consejo Estatal de la Responsabilidad Social de las Empresas, constituido por el RD 221/2008, de 15 de febrero, y adscrito al Ministerio de Empleo y Seguridad Social, es el organismo encargado del "impulso y fomento de las políticas de Responsabilidad Social de las Empresas" y el "marco de referencia para el desarrollo de esta materia en España".

El artículo 262 de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010) señala que el informe de gestión, además de indicadores financieros, contendrá, cuando proceda, indicadores no financieros pertinentes respecto de la actividad empresarial, incluyendo información sobre aspectos medioambientales y relativos al personal (se excluye a las sociedades que puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada). A su vez, la Memoria, parte integrante de las cuentas anuales, según el artículo 260 apartados 8, 9 y 10 del mismo texto legal, debe contener información social relativa al número, gastos y sueldos de los empleados y la distribución por sexos, sueldos y dietas del personal de alta dirección y administradores así como el importe de anticipos y créditos a los mismos, etc.

El CERSE (2011) publicó el 3 de mayo de 2011 un documento "Transparencia, comunicación y estándares de los informes y memorias de sostenibilidad", que contiene recomendaciones sobre el proceso de elaboración de los informes de sostenibilidad de las empresas y el gobierno ha publicado un Plan nacional de responsabilidad social empresarial en España denominado "La Estrategia Española de Responsabilidad Social de las Empresas" (Ministerio de Empleo y Seguridad Social 2015). Se trata de un marco nacional de referencia en materia de RSE con el fin de promocionar la responsabilidad social al mayor número de organizaciones y de contribuir a lograr los objetivos de la Estrategia Europa 20/20 para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador, además de crear un marco de referencia común para el territorio español en materia de responsabilidad social empresarial. El propio documento propone unas líneas de actuación que incluyen, a su vez, unas medidas concretas dirigidas a las empresas, organizaciones y Administraciones públicas.

Sin embargo, las empresas españolas siguen sin estar obligadas a elaborar y difundir memorias de sostenibilidad.

3. Aseguramiento de informes de sostenibilidad

3.1. Concepto de aseguramiento y beneficios

Un informe de sostenibilidad útil debería informar no sólo acerca de los aspectos positivos de todos los impactos materiales sino también de los negativos (Adams 2004) y hace años que la doctrina expresa su preocupación sobre el control gerencial en el proceso de presentación de informes de sostenibilidad que, en lugar de recoger y divulgar la información verdadera, recogen y divulgan la información que favorece a la imagen de la empresa omitiendo la información negativa la cual se conoce por el público a través de otras vías como la prensa (Dando y Swift 2003, Adams y Evans 2004). Existe una visión crítica de los informes de sostenibilidad por parte de quienes consideran que estos informes tienen poco o nada que ver con la sostenibilidad (Gray 2010, p. 48). Lo cierto es que la información sobre el desempeño social y medioambiental contenida en los informes de sostenibilidad no suele ser completa y, al no haber una única guía para realizar dichos informes y al ser voluntarios, suelen tener un contenido muy diferente contribuyendo el aseguramiento de los mismos a aumentar su credibilidad.

No es lo mismo ni tiene el mismo alcance hablar de aseguramiento, verificación (revisión) o certificación. Sin embargo, en la práctica se utilizan dichos términos haciendo referencia al mismo concepto de aseguramiento, lo cual puede ocasionar confusión en los usuarios de los informes respecto del nivel de aseguramiento (Deegan *et al.* 2006). A través de la verificación se compara la información facilitada por la dirección con los criterios acordados. La certificación o validación, que comprende unas comprobaciones concretas de procesos y operaciones, garantiza que se han cumplido determinados criterios y requisitos. El aseguramiento, sin embargo, al implicar un aumento de la confianza de los usuarios sobre un informe, cumple una función similar a la auditoría de los estados financieros (Moneva 2006).

El concepto de aseguramiento está en constante evolución adecuándose a los cambios sociales y medioambientales (Edgley *et al.* 2010).

La GRI (2013a) entiende por aseguramiento la evaluación realizada por un tercero independiente que tiene como resultado un informe en el que dicho tercero expresa una conclusión sobre la evaluación de la información revelada acerca de la sostenibilidad tomando como parámetro marcos o normas de aseguramiento específicos. El aseguramiento puede implicar, además, no sólo la apreciación de la exactitud y fiabilidad de la información revelada, sino también de los procesos para decidir qué cuestiones y datos deben revelarse. La Guía GRI, el estándar más utilizado para elaborar informes de sostenibilidad, en su última versión G4, recomienda el aseguramiento para la credibilidad de dichos informes aunque no es un requisito para estar "in accordance" (GRI 2013b, pp. 13 y 31).

Organismos internacionales como IFAC y FEE señalan que el aseguramiento consiste en que un profesional exprese una conclusión sobre el resultado de la evaluación del tema de que se trate tomando como base unas normas, criterios o estándares con el fin de mejorar el grado de confianza de los posibles usuarios (IFAC 2003, p. 6, 2013a, p.13, 2014, ap. 291.2, FEE 2003).

Tanto el informe de sostenibilidad como el de aseguramiento, son instrumentos de transparencia (García-Benau *et al.* 2012) de los que se sirven las empresas para aumentar su credibilidad frente a los usuarios, teniendo en cuenta el recelo existente frente a cualquier información empresarial a raíz de los numerosos escándalos habidos en los últimos años (Moneva 2006, Simnett 2012). Así, estos usuarios tomarán decisiones con mayor seguridad respecto a la información contenida en el informe de sostenibilidad. El aseguramiento "legitima las prácticas e informaciones de la organización" (Boiral y Gendron 2011, p. 335) y disminuye la desconfianza con la que los usuarios ven los informes de sostenibilidad. Es buscado por las organizaciones porque añade valor y calidad a la información revelada (Deegan *et al.* 2006, Edgley *et al.* 2010, Manetti y Toccafondi 2012), al ser una tercera parte independiente quien realiza el aseguramiento, reduciéndose el riesgo de errores y omisiones materiales por parte de quienes informan al aumentar la probabilidad de encontrarlos (Hodge *et al.* 2009).

Además de aumentar la credibilidad y la calidad de la información suministrada, la GRI señala como beneficios del aseguramiento, la mejora de la gestión y el compromiso informativo de los administradores, el fortalecimiento de los sistemas de gestión e información internos y la mejora de la comunicación de la organización con los grupos de interés (GRI 2013a, pp. 6 y 7). Los grupos de interés, a quienes están dirigidos los informes de sostenibilidad, son las personas que resultan afectadas por la actividad de la sociedad (clientes, proveedores, empleados, socios, etc.).

Además, el profesional de aseguramiento revisa sistemas, procesos y controles internos, informando acerca de cualquier debilidad, haciendo recomendaciones sobre procedimientos de control y sistemas de información, lo cual resulta beneficioso para la propia organización (FEE 2003). Se trata de que los grupos de interés puedan participar en las decisiones económicas y de reconocer las necesidades sociales con el fin de destinarles los recursos necesarios (Owen *et al.* 2000, p. 83).

El proveedor del aseguramiento, tras finalizar su trabajo, emitirá un informe de aseguramiento que integrará la información sobre sostenibilidad en su conjunto. El contenido de dicho informe y el alcance de la opinión, dependerá del alcance del aseguramiento, de las normas de aseguramiento utilizadas y del propio profesional que efectúa el aseguramiento. El informe de aseguramiento, además de la opinión del profesional, debe expresar "el alcance del trabajo y los criterios de evaluación utilizados" (Lizcano y Moneva 2004, p. 60) ya que la conclusión emitida estará

basada en la evaluación realizada según el estándar utilizado (Deegan *et al.* 2006, p. 332).

Teniendo en cuenta que el aseguramiento tiene un coste para la empresa que asegura el informe de sostenibilidad, se supone que los beneficios superan los costes de aquella empresa que decide someter a aseguramiento su informe de sostenibilidad (Simnett *et al.* 2009). El hecho de que algunas empresas no sometan a aseguramiento su informe de sostenibilidad puede deberse, precisamente, al alto coste del aseguramiento (Mock *et al.* 2007).

A pesar de todos los beneficios que suponen tanto las memorias de sostenibilidad como su aseguramiento, son pocos los países en los que se obliga a algunas entidades a realizar dichos informes y a asegurarlos.

Un estudio efectuado por Kolk y Perego (2010, pp. 186 y 194), señala que las empresas de países con sistema de Derecho continental, en los que se considera que las empresas tienen responsabilidades sociales y están más orientadas hacia los distintos grupos de interés, tienden a asegurar sus informes de sostenibilidad en mayor medida que las empresas de países del *Common law*, cuya prioridad es aumentar la riqueza de los socios y el papel de los grupos de interés es menos importante. Señalan que la decisión de asegurar el informe de sostenibilidad está influenciada por el nivel de conciencia sobre sostenibilidad en un país, siendo las empresas con domicilio en Europa y en Japón las que más contratan los servicios de aseguramiento tanto en empresas manufactureras como en bancos y compañías aseguradoras. Otros autores señalan que las grandes compañías y las que tienen un entorno legal sobre medioambiente fuerte demandan más aseguramientos (De Beelde y Tuybens 2015). Así mismo, un estudio centrado en España señala que la mayor parte de las empresas del IBEX-35 (83%) aseguran sus informes de sostenibilidad al contrario de las que no lo están (23%). También una gran mayoría de las empresas de la industria y del petróleo aseguran sus informes (Zorio *et al.* 2013).

3.2. Diferencias entre el aseguramiento de informes de sostenibilidad y la auditoría de cuentas anuales

A pesar de compartir similitudes, como que ambas actuaciones deben realizarse por expertos independientes y que la información objeto de verificación o de aseguramiento ofrece una mayor credibilidad, son muchas las diferencias entre el aseguramiento de informes de sostenibilidad y la auditoría de los estados financieros.

La auditoría de cuentas consiste en la verificación de los estados financieros por parte de un auditor habilitado e independiente con la finalidad de que éste emita una opinión sobre si han sido confeccionados, en todos sus aspectos materiales, atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable, es decir, si presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, con el fin de que la información económica pueda ser valorada por terceros usuarios con más y mejores elementos de juicio (Arana Gondra 1995, IFAC 2013a, p. 74.). Se trata de aumentar la confianza de los usuarios sobre la información financiera. Como base para emitir su opinión, la NIA-ES 200 (IFAC 2013c) requiere que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debido a fraude o error. Seguridad razonable, significa la existencia de un alto grado de seguridad y se alcanza cuando el auditor ha obtenido una evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo de emitir una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan errores, a un nivel aceptablemente bajo. Ahora bien, seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones sea más convincente que concluyente.

El aseguramiento, sin embargo, se centra en cómo ha informado una compañía sobre su desempeño económico, social y medioambiental y, concretamente, en si los resultados que pueden afectar a los grupos de interés están expresados de forma precisa y completa con el fin de proteger sus intereses, es decir, si la información revelada en el informe de sostenibilidad es completa y fiable. Se trata de que los distintos grupos de interés puedan confiar en la información revelada por la compañía y poder tomar así decisiones respecto de la misma, para lo cual el proveedor de aseguramiento deberá informar sobre si lo que la empresa revela es diferente a lo que los grupos de interés tienen derecho a conocer (Adams y Evans 2004). Teniendo en cuenta que algunas cuestiones son subjetivas, no es posible asegurar una fiabilidad absoluta.

El aseguramiento, así como la elaboración de informes de sostenibilidad, normalmente, es voluntario y no hay normas obligatorias relativas a cómo hay que efectuarlo. Su desarrollo y expansión está sujeto a las fuerzas del mercado debiendo los profesionales ocuparse de conseguir empresas que contraten sus servicios (O'Dwyer *et al.* 2011). Al no existir una norma que obligue a las empresas a someter a aseguramiento su informe de sostenibilidad, ni una única norma de referencia para realizar el aseguramiento sino múltiples estándares de referencia entre los que los proveedores de aseguramiento pueden elegir para realizar el mismo, los informes de aseguramiento suelen ser muy distintos entre sí en cuanto al contenido acerca del cual informan y cómo informan, lo cual resulta negativo en lo que a la utilidad de la información revelada se refiere (Deegan *et al.* 2006). Los destinatarios del aseguramiento de informes de sostenibilidad pueden ser amplios grupos de interés con diferentes intereses, el alcance del aseguramiento puede ser elegido por la empresa que contrata el servicio y el profesional que efectúa el aseguramiento no tiene por qué limitarse a una profesión concreta.

La auditoría financiera, sin embargo, es una obligación legal para algunas sociedades³, sólo puede ser efectuada por auditores de cuentas, los principales destinatarios de la misma son los accionistas, no existen diferentes estándares de referencia entre los que el auditor puede elegir sino unas normas generalmente aceptadas, ni distintos niveles de auditoría financiera en función de lo que demanden los usuarios. Además, existen normas que explican el tipo de opinión que debe emitir el auditor en cada auditoría, lo cual no existe en el caso de aseguramiento dando lugar a dificultades a la hora de expresar el nivel adecuado de fiabilidad (Adams y Evans 2004, p. 99).

Cuando un auditor de cuentas realiza una auditoría de cuentas, no hará una auditoría más o menos exhaustiva en función del nivel de auditoría contratado ya que no existe la posibilidad de varios niveles de auditoría. El auditor, en todo caso, opinará acerca de si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable. Sin embargo, no es igual en el aseguramiento. Es posible contratar distintos niveles de aseguramiento. La organización cuyo informe de sostenibilidad va a proceder a asegurarse, tiene que determinar qué nivel de aseguramiento⁴ desea que se alcance y los usuarios deberán conocer el grado de confianza que deben tener en el informe de aseguramiento. Por ello, con el fin de reducir las diferencias entre lo que el aseguramiento realmente ofrece y lo que los usuarios pueden esperar del mismo ("expectation gap"), se entiende que todo trabajo de aseguramiento debe señalar el nivel de aseguramiento realizado, siendo posible que algunas partes sean objeto de un aseguramiento superior que otras debiendo, en su caso, indicarlo. Así, una organización puede optar por tener un nivel de aseguramiento razonable para algunos indicadores y limitado para los demás. En algunos países como en Alemania, existen normas nacionales que establecen un nivel de aseguramiento

³ Empresas en las que convergen múltiples intereses, ya sea por la actividad a la que se dedican o sus dimensiones.

⁴ Indica la extensión y profundidad del trabajo de aseguramiento realizado por el asegurador.

limitado para la información cualitativa y un nivel de aseguramiento razonable para la información cuantitativa. Cuanto mayor sea el nivel de aseguramiento, más riguroso será el proceso de aseguramiento. El profesional de aseguramiento deberá señalar en su informe cuáles son las normas o criterios utilizados por el revisor para realizar el aseguramiento y cuál ha sido la metodología utilizada para confeccionar el informe de sostenibilidad. Según el estudio realizado por KPMG (2013, p. 33), la gran mayoría de las empresas buscan un nivel de aseguramiento limitado, frente a un nivel razonable de aseguramiento, o una combinación de ambos niveles.

3.3. El proveedor del servicio de aseguramiento de informes de sostenibilidad y el auditor de cuentas

La auditoría de cuentas anuales debe efectuarse por auditores de cuentas habilitados al efecto en cada Estado, que podrán ser auditores personas físicas o sociedades de auditoría. También el proveedor del aseguramiento de informes de sostenibilidad debe ser competente para realizar aseguramientos de informes de sostenibilidad lo cual implica que debe estar preparado para descubrir errores y falsedades en el informe de sostenibilidad que verifica. Sin embargo, al contrario que en la auditoría de cuentas, no existe un tipo de profesional específico al que se le asignen los aseguramientos de informes de sostenibilidad, al no estar el aseguramiento en general regulado en la mayor parte de los países, ni existir una normativa concreta que lo aclare (Junior *et al.* 2014). Se trata de un mercado relativamente nuevo y en expansión y, teniendo en cuenta que las empresas que publican informes de sostenibilidad, generalmente, son grandes, quienes prestan los servicios de aseguramiento, además de tener los conocimientos suficientes para resolver los problemas técnicos que surjan, deben tener capacidad para actuar en muchos lugares en un tiempo limitado (FEE 2004, ap. 75, Smith *et al.* 2011). Por ello, este tipo de servicios, generalmente, se prestan por grandes firmas auditoras que son las que dominan el mercado de aseguramiento, seguidas de consultoras medioambientales o de ingeniería, consultoras de desempeño ético y social y organizaciones no gubernamentales, siendo diferentes el grado de competencia técnica y los procedimientos y normas de aseguramiento utilizados y, por tanto, el nivel de credibilidad de los informes de aseguramiento que emiten. El último estudio efectuado por KPMG (2013, p. 11) señala que las dos terceras partes de las empresas objeto de estudio que invierten en asegurar sus informes de sostenibilidad contratan a estas grandes firmas auditoras.

Los distintos tipos de proveedores de aseguramiento tienen enfoques diferentes a la hora de hacer su trabajo. Se ha señalado que el enfoque del contable es más prudente que el del consultor. Aquél se centra en si existe coherencia entre la información contenida en el informe de sostenibilidad y los datos subyacentes. Los consultores, sin embargo, se centran en cuestiones de integridad e imparcialidad y en debilidades de los sistemas de información y desempeño (O'Dwyer y Owen 2005, pp. 225 y 226). Hay quien opina que la calidad del aseguramiento depende del tipo de proveedor. Los auditores suelen seguir un enfoque estructurado y ofrecen una mayor calidad en cuanto al formato, al igual que lo hacen cuando realizan una auditoría financiera. Los consultores proporcionan valor a la compañía y a las partes interesadas con opiniones y recomendaciones y son más informativos (Perego y Kolk 2012, p. 184, De Beelde y Tuybens 2015).

Algunos autores consideran que los proveedores de aseguramiento de mayor calidad son los auditores debido a que es una profesión debidamente regulada, con exigencias éticas y de independencia y mecanismos de control de calidad para asegurar la calidad de los informes de aseguramiento. El hecho de que se reconozca a los auditores de cuentas habilidades y competencia para hacer auditorías de cuentas, puede hacer suponer que las tienen también para asegurar información no financiera. Cuando se trata de un nivel de aseguramiento alto, se confía más en la habilidad de una firma auditora. Aunque haya aspectos objeto de aseguramiento como la evaluación del impacto que las políticas de la sociedad

tienen sobre el medio ambiente y la real implicación de los grupos de interés en el proceso de aseguramiento, que hacen dudar de la competencia del auditor, estas carencias se pueden suplir si cuentan con la ayuda de expertos externos en otros ámbitos con experiencia en auditoría social, como técnicos en medio ambiente, representantes de organizaciones no gubernamentales, etc., resultando la conclusión final competencia del auditor (Manetti y Becatti 2009, p. 291). Además, hay un estudio según el cual los inversores están más dispuestos a invertir cuando su informe de sostenibilidad está asegurado por una firma de auditoría que cuando lo está por una no auditora (Junior *et al.* 2014, p. 3). Otro estudio señala que el aseguramiento realizado por un auditor tiene un impacto más positivo que cuando lo realiza un consultor pero la conclusión es válida sólo para cuando el nivel de aseguramiento es razonable al no haber encontrado diferencias cuando el nivel es limitado (Hodge *et al.* 2009, p. 189). Una investigación centrada en empresas españolas señala que el 81% de las empresas del IBEX-35 contratan a auditores para realizar el aseguramiento, mientras el 48% de las que no están en dicho índice contratan un auditor. Asimismo, todas las empresas tecnológicas y de telecomunicaciones nombran auditores y dominan el resto de los sectores menos el de consumo de bienes. Aquellas empresas auditadas por las Big four contratan auditores para asegurar sus informes de sostenibilidad (Zorio *et al.* 2013, pp. 493 y 495). Otro estudio concluye que las grandes compañías y las que tienen más visibilidad en los medios son más propensos a contratar a alguna de las Big four como proveedor de aseguramiento. Sin embargo, frente a otros estudios anteriores que señalaban diferencias en cuanto a la calidad del aseguramiento ofrecido por auditores y consultores, concluye que no hay diferencias entre la calidad que ofrecen sus informes. Ante la posibilidad de que algún día los informes de sostenibilidad y su aseguramiento llegaran a ser obligatorios, y ante la creencia de que, en ese caso, los auditores deberían monopolizar el servicio de aseguramiento, opinan que el hecho de que existan más de un tipo de proveedor de aseguramiento no implica necesariamente diferencias importantes en cuanto a la calidad del aseguramiento y podría haber más flexibilidad en la prestación de servicios a medida (De Beelde y Tuybens 2015). Cada empresa debe buscar el tipo de aseguramiento que mejor cubre sus necesidades.

Al igual que el auditor de los estados financieros, quien efectúa el aseguramiento debe ser independiente respecto de la compañía cuyo informe de sostenibilidad asegura. Así como la independencia del auditor de cuentas es un requisito imprescindible para que la auditoría financiera ofrezca credibilidad, la independencia del proveedor de aseguramiento también será fundamental para conseguir aumentar la utilidad del informe de sostenibilidad frente a los grupos de interés (O'Dwyer 2001). El perfil del profesional del aseguramiento es muy importante para la credibilidad del informe de aseguramiento. Los usuarios del informe de aseguramiento querrán conocer la relación entre el proveedor del aseguramiento y la organización cuyo informe de sostenibilidad se ha asegurado así como su cualificación profesional (Gray 2001). Las empresas deben tener presente los efectos negativos que un proveedor de aseguramiento demasiado indulgente puede suponer para su reputación y transparencia (Perego y Kolk 2012). Sin embargo, una parte de la doctrina ha señalado que no es raro que los profesionales que están realizando el aseguramiento de una empresa estén también involucrados en la elaboración del informe de sostenibilidad, lo cual es impensable en la auditoría de los estados financieros de una entidad (Deegan *et al.* 2006, p. 336).

En todo caso, se considera conveniente la colaboración entre el proveedor de aseguramiento y el auditor financiero con el fin de que, si el proveedor de aseguramiento llegara a conocer información financiera fraudulenta, lo pusiera en conocimiento del auditor para que éste se forme una adecuada opinión. Por ello, se ha llegado a proponer que el informe de auditoría forme parte del informe de sostenibilidad o, en otro caso, ambos se publiquen simultáneamente (Manetti y Becatti 2009, p. 296).

4. Estándares de aseguramiento de memorias de sostenibilidad

Además del distinto origen de los profesionales de aseguramiento, otra característica del aseguramiento distinta de la auditoría financiera es la existencia de diferentes estándares de referencia para realizar el mismo. El auditor de cuentas debe comprobar si los estados financieros se han elaborado con arreglo al marco normativo de información financiera que es de aplicación, mientras que el proveedor de aseguramiento no dispone de un único conjunto de normas ampliamente aceptadas acerca de cuyo cumplimiento informar (Adams y Evans 2004, p. 99).

Teniendo en cuenta el aumento del número de aseguramientos debido a la necesidad de aumentar la fiabilidad de los informes de sostenibilidad ante los distintos grupos de interés, diversos organismos han desarrollado normas o directrices de aseguramiento de informes de sostenibilidad nacionales e internacionales, utilizados por los profesionales que efectúan aseguramientos, de los cuales algunos destacan por su gran utilización. Dos son los estándares internacionales que han adoptado un papel dominante en el ámbito del aseguramiento y se han convertido en un referente a la hora de asegurar informes de sostenibilidad: ISAE 3000 y AA1000AS. Asimismo, la Guía GRI, contiene recomendaciones para las empresas que emiten informes de sostenibilidad en lo que se refiere al aseguramiento de los mismos.

4.1. ISAE 3000

La ISAE 3000 es una norma o guía internacional desarrollada por International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC). Esta directriz establece una serie de principios básicos y procedimientos imprescindibles dirigidos a profesionales que aseguran informes de sostenibilidad, pudiendo ser utilizada en cualquier contrato de aseguramiento distinto de la auditoría de los estados financieros. Lo cierto es que esta norma regula el aseguramiento no sólo de informes de sostenibilidad sino otro tipo de aseguramientos como puede ser el del control interno (critican esta posibilidad, Manetti y Becatti 2009).

Se trata de una norma de aseguramiento, con precedente en dos Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ISA)⁵, que quedaron sin aplicabilidad con su entrada en vigor. Se publicó en enero de 2004 y entró en vigor para los aseguramientos de a partir del 1 de enero de 2005. Al tratarse el aseguramiento de informes de sostenibilidad un campo en evolución y tras la experiencia adquirida por los profesionales y los organismos que elaboran las normas, dicha ISAE comenzó a ser revisada en marzo de 2009 y en 2011 se publicó la nueva propuesta de ISAE que trató de introducir mejoras atendiendo a las preocupaciones de los interesados y al cada vez mayor uso de dicha norma. Finalmente, IAASB ha publicado la versión definitiva de ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information-International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments, de diciembre de 2013. También ha aprobado modificaciones de adaptación al Marco Internacional de los contratos de aseguramiento.

Su aplicación será efectiva para los contratos de aseguramiento de informes de sostenibilidad a partir del 15 de diciembre de 2015, momento en el cual la vigente ISAE 3000 dejará de ser aplicable. La intención de IAASB es que esta norma sea una norma basada en principios que pueda aplicarse de forma eficaz a un amplio tipo de contratos de aseguramiento.

⁵ ISA100-Contratos de Aseguramiento e ISA120-Marco de referencia de las normas internacionales de auditoría.

Es una guía genérica basada en normas y conceptos de auditoría financiera. El empleo de este estándar está orientado a los aspectos formales de la auditoría con un enfoque basado en el riesgo lo cual reduce el riesgo del trabajo de aseguramiento con la finalidad de disminuir la "expectation gap" de los posibles usuarios (Manetti y Toccafondi 2012, p. 364). Así, la utilización de esta norma por los profesionales del aseguramiento ofrece confianza a los usuarios respecto de sus conclusiones sobre el informe de sostenibilidad. Hace especial hincapié en los procesos de recopilación de evidencias y en la independencia de quien efectúa el aseguramiento. Los aseguradores contables deben observar esta guía. Otras personas que realizan trabajos de aseguramiento también pueden usar metodologías basadas en ISAE 3000 o que combinen elementos de ISAE 3000 con otras normas como AA1000AS.

No se trata de una guía para confeccionar un informe de sostenibilidad sino de una guía dirigida a asegurar la calidad del trabajo de aseguramiento de los informes de sostenibilidad realizados según otros modelos. Regula cuestiones éticas que debe cumplir el profesional que asegura un informe de sostenibilidad, exigiendo que cumpla con las exigencias previstas en el *Código de Ética para los profesionales de la contabilidad y que la firma a la que pertenece el socio encargado* que presta el servicio esté sujeto a la *International Standards of Quality Control (ISQC 1)* o normas que contengan, al menos, las mismas exigencias. Los miembros del equipo de aseguramiento y las firmas deben tener en cuenta los principios de dicho Código para identificar las amenazas a la independencia, evaluar su importancia y aplicar las salvaguardas necesarias con el fin de eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo. Regula también otras cuestiones como el control de calidad, la aceptación del contrato y la continuidad, la planificación y realización del trabajo, la obtención de evidencias, el uso del trabajo de un experto, documentación y la preparación del informe de aseguramiento, concretando cuál debe ser el contenido del mismo. Además, contiene otra parte que hace referencia de forma explicativa a la primera parte.

Esta norma distingue entre dos tipos de aseguramiento, el "contrato de aseguramiento razonable" y el "contrato de aseguramiento limitado". En ambos casos, el informe del profesional debe incluir un resumen informativo del trabajo realizado como base de sus conclusiones con el fin de ayudar a los usuarios a entender la naturaleza del aseguramiento realizado (Simnett 2012), ya que el nivel de aseguramiento puede variar dependiendo de los procedimientos realizados y su alcance según las circunstancias individuales del trabajo. En el aseguramiento razonable, se reduce el riesgo del aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del contrato de aseguramiento y el profesional expresará su conclusión de forma positiva (ej. en nuestra opinión el control interno es válido basándonos en el criterio XYZ o, en nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos sus aspectos significativos, con la norma XYZ). Se trata de un nivel alto de aseguramiento aunque no absoluto teniendo en cuenta las limitaciones del sistema de control interno y del propio proceso de aseguramiento. En el aseguramiento limitado, aunque se reduce el riesgo del aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo, el riesgo es superior que en el primer tipo de aseguramiento y, en este caso, el profesional expresará su conclusión de forma negativa señalando que, en base a los procedimientos ejecutados y evidencias obtenidas, no han encontrado nada que les haga pensar que la entidad no ha cumplido, en todos sus aspectos significativos con las normas aplicables (ej. basándonos en el trabajo descrito en este informe, no hemos encontrado nada que nos haya hecho pensar que el control interno no es efectivo, según el criterio XYZ). El profesional debe manifestar que los procedimientos utilizados son más limitados en cuanto a extensión y tiempo que los del aseguramiento razonable por lo que el profesional no puede obtener la seguridad necesaria para ser consciente de todas las cuestiones importantes que podrían identificarse en un aseguramiento razonable. El conjunto de procedimientos

aplicados en el contrato de aseguramiento limitado es inferior a los que hay que aplicar en un contrato de aseguramiento razonable.

La propia ISAE 3000 incluye una guía para ayudar a los lectores a comprender mejor las diferencias entre ambos niveles de aseguramiento. Estos niveles de aseguramiento tienen su razón de ser en la amplitud de los temas a controlar y creemos que no habría inconveniente en que algunas partes fueran objeto de un nivel de aseguramiento superior al de otras. De la misma forma que en las auditorías financieras, es imposible asegurar con un nivel absoluto de certeza.

Según el estudio de KPMG (2013), de las empresas objeto de estudio que opten por asegurar sus informes de sostenibilidad, el setenta y dos por ciento opta por un nivel limitado de aseguramiento, el diez por ciento por un nivel razonable y un ocho por ciento por una combinación de los dos niveles.

4.2. AA1000AS (2008)

También se puede tomar como referencia la Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000AS (2008) desarrollada por London-based Institute of Social and Ethical AccountAbility, denominado comúnmente como AccountAbility. Se trata de la segunda edición de dicha Norma en cuyo desarrollo participaron muchos grupos de interés (la primera edición fue de 2003). Es una norma dirigida a proveedores o profesionales que realicen aseguramientos de informes de sostenibilidad, normalmente seguido por consultores. Presta atención al proceso de aseguramiento dirigido a los grupos de interés (Manetti y Toccafondi 2012) y, concretamente, a si la organización y su informe de sostenibilidad responden a las preocupaciones de dichos grupos. AccountAbility no ha emitido un Código de Ética o normas de control de calidad al contrario que IAASB.

Distingue entre dos tipos de encargos de aseguramiento: el aseguramiento tipo 1 "Principios de AccountAbility" y el aseguramiento tipo 2 "Principios de AccountAbility e Información sobre el Desempeño". En ambos tipos de aseguramiento quien lo realiza evaluará hasta qué punto la organización ha cumplido los principios de AccountAbility. Sin embargo, mientras en el tipo 2 quien realiza el informe el aseguramiento emite una conclusión sobre la fiabilidad de la información contenida en el informe de sostenibilidad, en el tipo 1 no lo hace. En este último caso, la información facilitada por la organización se utiliza como una evidencia para evaluar el cumplimiento de los principios. Además, puede encargarse un nivel alto de aseguramiento, en el que se proporciona a los usuarios un nivel alto de confianza y se emite una conclusión sobre la fiabilidad, y un nivel moderado de aseguramiento, en el que se eleva la confianza de los usuarios y se emite una conclusión basada en los procedimientos realizados. En todo caso, el nivel de aseguramiento será el acordado. En el informe de aseguramiento el profesional declarará cuál es el nivel de aseguramiento que, además, podrá ser alto para algunas materias y moderado para otras.

Con el objetivo de ayudar a los profesionales de aseguramiento, a organizaciones que realizan los informes de sostenibilidad que posteriormente van a encargar su aseguramiento y a los usuarios o grupos de interés, existe, además, la Guía para la utilización de la AA1000AS (2008). Esta norma establece cuál es su propósito y regula su utilización, la aceptación de un encargo de aseguramiento (alcance del encargo, independencia, competencia, deber de diligencia) y la realización del mismo (planificación y realización del encargo y el contenido del informe de aseguramiento).

4.3. GRI- Global Reporting Initiative

4.3.1. Guía GRI G3.1

Un estándar que ha ayudado en la mejora de la calidad de los informes de sostenibilidad ha sido la "Guía para la elaboración de Memorias de sostenibilidad"

desarrollada por la Global Reporting Initiative (GRI 2011). Es de uso voluntario y contiene una serie de directrices para las organizaciones que desean revelar su desempeño en sostenibilidad. Se trata del estándar más utilizado para elaborar informes de sostenibilidad y su utilización ha mejorado la credibilidad y transparencia de la información social, medioambiental y económica. Esta guía ha tenido varias versiones⁶, la última de las cuales es la guía G4 conforme a la cual deberán elaborarse todas las memorias que se publiquen tras el 31 de diciembre de 2015 (GRI 2013b). El objetivo de estas Guías es incrementar la calidad de los informes de sostenibilidad hasta conseguir que obtengan la calidad de los informes sobre información financiera.

La Guía G3, fue publicada por GRI en 2006, con el fin de que fuera adoptada por las organizaciones de forma progresiva. En 2011, dicha organización actualizó dicha Guía y publicó la versión G3.1 completando la anterior.

Los informes de sostenibilidad podrán continuar elaborándose según la versión de la Guía G3.1 de la GRI hasta el 2015. Teniendo en cuenta esta versión, la propia organización debe incluir en la memoria la información acerca del nivel en que se ha aplicado la Guía de la GRI a la hora de prepararla, es decir, el número de indicadores de la Guía sobre los que se informa en su elaboración. Se trata de una auto declaración o auto calificación que es necesaria si se desea que la memoria sea considerada como memoria GRI. La GRI considera que una memoria se ha realizado según el marco GRI si contiene, como mínimo, un Índice de contenidos. Dichos niveles son los siguientes: C, B y A. El nivel A indica el mayor nivel de información.

Además, la organización podrá pedir la opinión de un tercero externo verificador que compruebe su declaración, lo cual se recomienda, y/o podrá solicitar a la propia GRI que compruebe el nivel de aplicación de la Guía y que confirme la declaración realizada por la propia organización. En el primer supuesto, si se ha nombrado un verificador externo que comprueba la calidad de la información difundida en la memoria se añade a estas calificaciones un plus, C+, B+ y A+. En el segundo supuesto, GRI se basa en el Índice de contenidos para decidir si en la memoria se ha incluido el contenido básico necesario para el nivel de aplicación auto declarado. Es importante no olvidar que la labor del Secretariado de la GRI no consiste en una verificación externa del informe sobre su fiabilidad y credibilidad sino que se limita a señalar el nivel de aplicación de la Guía GRI cuando se ha elaborado la memoria de sostenibilidad. Si la auto calificación estuviera acompañada del signo +, la GRI comprobará que, efectivamente, existe un informe de un tercero verificador externo. Tras la comprobación, si fuera satisfactoria, la memoria llevará un icono indicativo de haberse efectuado dicha comprobación (GRI, G 3.1).

En cuanto a la verificación externa por un tercero, la GRI señala que la verificación debe ser llevada por personas externas a la organización, independientes de la misma y respecto de los grupos de interés, con competencia demostrable. Dicha verificación debe realizarse con procedimientos definidos, a través de comprobaciones y de forma documentada y el profesional debe evaluar el nivel de aplicación del marco de elaboración de las memorias GRI y emitir su opinión imparcial e independiente sobre si la memoria ofrece una imagen razonable del desempeño de la organización, tras el análisis de la veracidad de los datos publicados en la memoria.

4.3.2. La guía GRI G4

La GRI ha publicado una nueva versión de la Guía GRI, concretamente, la Guía G4. Está compuesta por dos documentos: una Guía que contiene la descripción de principios y contenidos básicos y un Manual de aplicación con el fin de guiar a las organizaciones a preparar informes. Se trata de una Guía que hace más sencilla la

⁶ La primera de 2000 y tras esta versión vinieron la de 2002, 2006 y 2011.

elaboración de memorias de sostenibilidad ya que se centra en las cuestiones realmente importantes. Pone el foco en la materialidad.

Con la nueva Guía han desaparecido los niveles de aplicación de la Guía G 3.1, denominadas A, B y C y A+, B+ y C+, clasificación realizada teniendo en cuenta el número de indicadores de la Guía sobre los que se informa. La razón ha sido la frecuente incorrecta aplicación de dichos niveles de aplicación.

La Guía G4 establece la estructura de los informes de sostenibilidad. No se trata de una guía para la verificación de informes sino una guía para redactar informes que, posteriormente, pueden ser verificados. La forma de evaluar la información contenida en la memoria, puede consistir, simplemente, en la evaluación que la propia organización puede realizar de su propio informe tomando como parámetro la propia Guía GRI, observando si se cumplen unos requisitos básicos de información. La propia organización podrá auto declarar su informe "de conformidad" con la Guía (*"in accordance"*) si se cumplen los criterios dispuestos en la misma. La GRI continuará dando el servicio de comprobación del nivel de aplicación de la Guía G3 y G3.1 hasta diciembre de 2015. Además, el 2 de diciembre de 2013, GRI puso en marcha un nuevo servicio para comprobar si las revelaciones más importantes de las memorias preparadas según el marco establecido en la Guía G4 están como se declaró.

Los responsables de preparar el informe de sostenibilidad, con el fin de facilitar la evaluación de la calidad de la información y los procedimientos para elaborar una memoria, deben reunir, analizar (dentro de un margen de error aceptablemente bajo) y publicar la información que, además, someterán a controles internos realizados por otras personas.

Las organizaciones que deseen elaborar sus memorias de sostenibilidad "de conformidad" con la Guía GRI pueden elegir entre la memoria esencial (*"core"*) y la exhaustiva (*"comprehensive"*), debiendo presentar cumplimentado el Índice de la GRI para alguna de las opciones. Cada organización debe optar por aquella que mejor se adapte a sus necesidades informando acerca de todo aquello que desean conocer los grupos de interés. La "esencial" contiene los elementos fundamentales de una memoria de sostenibilidad que sirven a la organización para expresar los efectos económicos, sociales y ambientales de su actuación. La "exhaustiva" consiste en un desarrollo de la esencial, en la que se añaden contenidos relativos a la estrategia, el análisis, el gobierno, la ética y la integridad de las organizaciones. Es más detallado debiendo explicarse todos los indicadores relacionados con los aspectos materiales (GRI 2013b).

Si dejan de incluirse contenidos básicos, hay que manifestarlo y señalar el motivo por el que se ha hecho. Ahora bien, si se omiten demasiados contenidos básicos, ello puede dar lugar a considerar que la memoria de sostenibilidad no se ha elaborado "de conformidad" con las opciones mencionadas.

Además, deberá mencionarse si la memoria ha sido objeto de verificación. Concretamente, en cada uno de los elementos cumplimentados del Índice deberá expresarse si dicho elemento ha sido verificado con indicación de la página donde puede consultarse dicho informe. El signo +, que era indicativo de que se había hecho una verificación en general de todo el informe, se sustituye por una manifestación en cada indicador sobre si ha sido sometido dicho indicador a verificación externa. La Guía G4 recomienda el aseguramiento para la credibilidad de dichos informes aunque no es un requisito para estar *"in accordance"* (GRI 2013b, pp. 13 y 31).

4.4. Elección de un estándar o guía

En cuanto a la elección de un estándar concreto, los proveedores de aseguramiento auditores utilizan exclusivamente el estándar ISAE 3000, mientras los consultores tienen preferencia por AA1000AS u otros estándares nacionales e internacionales.

El proveedor del aseguramiento deberá mencionar el estándar utilizado. Algunos profesionales de aseguramiento utilizan y hacen referencia a varios de ellos en algunas partes de su informe debido a que, a veces, coinciden en el contenido mínimo del aseguramiento, por lo que podemos decir que estos estándares no son excluyentes entre sí (Kolk y Perego 2010, Perego y Kolk 2012). Además, a veces, usan una combinación de estándares de diferente origen (Manetti y Toccafondi 2012). Así, es posible utilizar procedimientos de aseguramiento basados en ISAE 3000 o que combinen elementos de ésta con otras normas como AA1000AS.

5. Críticas a la práctica de aseguramiento

El aseguramiento trata de aumentar la credibilidad de las memorias de sostenibilidad. Sin embargo, existen reticencias a esta creencia. Así, en primer lugar, se ha señalado que el aseguramiento no es suficiente para dar credibilidad a la información divulgada en el informe de sostenibilidad lo cual se observa en la *"expectation gap"* que tiene lugar entre lo que los grupos de interés piensan que debe ofrecer el aseguramiento y lo que cree el asegurador que debe hacer. Critican el alto grado de control de la gestión sobre la presentación de informes y el proceso de aseguramiento y la utilización del aseguramiento por parte de la dirección para mejorar los procedimientos de gestión estratégica de la organización (Owen *et al.* 2000). Consideran que el aseguramiento está atrapado por intereses directivos y profesionales, hecho denominado *"managerial capture"* (Ball *et al.* 2000, Owen *et al.* 2000, O'Dwyer y Owen 2005, Edgley *et al.* 2010, Manetti y Toccafondi 2012). Algunos autores han definido este concepto como *"la toma de control por parte de la dirección de todo el proceso, incluyendo el grado de inclusión de los grupos de interés, mediante la recogida y difusión de aquella información que consideren conveniente con el fin de mejorar la imagen de la empresa, en lugar de ser verdaderamente transparente y responsable ante la sociedad"* (Owen *et al.* 2000, p. 85). Los proveedores del aseguramiento son nombrados por la administración que puede imponer restricciones en el proceso de aseguramiento. Opinan que el aseguramiento no tiene el valor suficiente para que los grupos de interés confíen en él ya que se considera que el aseguramiento y el informe se realizan bajo el mandato y control de la dirección que fue quien nombró al proveedor de aseguramiento, no habiendo evidencia suficiente de que el aseguramiento haya sido efectuado de forma independiente (Gray 2000, O'Dwyer y Owen 2005).

En segundo lugar, se censura la poca participación de los grupos de interés en el proceso de aseguramiento. Se ha llegado a cuestionar el valor del proceso de aseguramiento por no ser una prioridad del mismo la rendición de cuentas a los interesados. Aunque se utilice el estándar AA1000AS, la aportación de los grupos de interés en el proceso de aseguramiento es excepcional y la rendición de cuentas a los mismos de interés mínimo (Owen *et al.* 2000, Adams y Evans 2004). Es de esperar que los grupos de interés, que son aquellos a quienes van dirigidos los informes de sostenibilidad, sean consultados por los proveedores del aseguramiento (Deegan *et al.* 2006, p. 341). Sin embargo, estudios posteriores indican que, aunque se trata de una dinámica emergente, está aumentando la incorporación de los grupos de interés en todos los niveles del proceso de aseguramiento, siendo el beneficio del aseguramiento tanto para la administración como para los grupos de interés (O'Dwyer y Owen 2007, Manetti y Toccafondi 2012). Ahora bien, la mayor parte de los grupos de interés consultados suelen ser grupos de interés internos (empleados, directivos) debido a que es más fácil contactar con ellos al contrario que con los grupos de interés externos que apenas son objeto de consulta (Manetti y Toccafondi 2012).

En tercer lugar, se reprocha el hecho de que no haya una única guía, norma o criterio generalmente aceptado para confeccionar los informes de sostenibilidad lo cual da lugar a una gran variabilidad del objeto del contrato de aseguramiento (Hodge *et al.* 2009, p. 180). La falta de uniformidad de las reglas de aseguramiento y la variabilidad de su calidad y contenido hace que los informes de aseguramiento

no se puedan comparar y sea difícil de evaluar la organización y su desempeño (Dando y Swift 2003, Mock *et al.* 2007, p. 70).

En cuarto lugar, el propio contenido de los informes de aseguramiento ha sido objeto de críticas (Deegan *et al.* 2006, O'Dwyer y Owen 2007). Así, se ha cuestionado el valor de los procesos de aseguramiento de informes de sostenibilidad debido tanto a la escasa claridad con la que se redactan los informes como a los términos usados en las conclusiones, los cuales no suelen tener un significado claro. Existen muchas diferencias en cuanto a los formatos y el contenido de los informes de aseguramiento, muchas diferencias en cuanto a los términos utilizados al emitir la opinión, los estándares aplicados al realizar el trabajo de aseguramiento, el ámbito del trabajo de aseguramiento, el título del informe de aseguramiento, los destinatarios del mismo y demás. Los informes de aseguramiento, la mayoría, no suelen señalar quiénes son los destinatarios y, cuando lo hacen, dichos destinatarios están relacionados con los directivos de la empresa pudiendo dar la impresión de que se trata de un aseguramiento interno con poca consideración a la demanda de información por parte de los grupos de interés externos (Deegan *et al.* 2006).

Finalmente, tampoco se regula qué tipo de profesional debe realizar el aseguramiento ni qué tipo de competencias debe reunir, siendo los directivos quienes van a elegirle. La gran variedad de profesionales que pueden prestar el servicio de aseguramiento da lugar a procesos de aseguramiento muy diferentes (Deegan *et al.* 2006). Mientras el aseguramiento sea voluntario, será difícil establecer un marco de aseguramiento sólido (Deegan *et al.* 2006, p. 333).

El resultado de todos estos problemas es que el aseguramiento no añade credibilidad a los informes de sostenibilidad porque a los lectores de los informes de aseguramiento les cuesta entender qué es lo que se ha revisado y el significado de sus conclusiones (Deegan *et al.* 2006, p. 368).

6. Conclusiones

Cada vez más empresas emiten memorias de sostenibilidad para informar acerca del impacto económico, social y medioambiental de su actuación y su compromiso con dichas cuestiones. Sin embargo, seguimos teniendo noticia, a través de los medios de comunicación, de aspectos negativos de compañías que no han revelado impactos sociales y medioambientales perjudiciales en sus memorias de sostenibilidad. Por ello, está aumentando el aseguramiento de dichas memorias con el fin de aportarles credibilidad, teniendo en cuenta el cada vez mayor interés existente en conocer su fiabilidad.

Aunque la auditoría financiera y el aseguramiento de informes de sostenibilidad comparten ciertas semejanzas, son muchas las diferencias entre ambas. La auditoría financiera es obligatoria para empresas con cierta dimensión y empresas con actividades en las que convergen múltiples intereses. Sin embargo, siendo la emisión de informes de sostenibilidad normalmente voluntaria, no es de extrañar que también lo sea su aseguramiento. No es igual la información que trata de darse a los socios con una auditoría financiera que la que trata de darse con el aseguramiento a los distintos grupos de interés. No existen distintos niveles de auditoría, al contrario que en el aseguramiento donde la empresa que contrata al proveedor del mismo puede elegir el nivel de aseguramiento. La auditoría de cuentas es una actividad que el auditor de cuentas debe realizar siguiendo unas normas de obligado cumplimiento mientras el aseguramiento puede realizarse siguiendo unas directrices, nacionales o internacionales, entre las que el proveedor de aseguramiento puede elegir e, incluso, combinar. Además, no existe una única profesión que pueda realizar el aseguramiento lo cual lleva a distintos enfoques en función de a qué profesión pertenezca el proveedor de aseguramiento. Todo ello conlleva a que los informes de aseguramiento sean muy distintos en su contenido. Por ello, creemos que sería deseable que, tanto para confeccionar informes de

sostenibilidad como para el aseguramiento de los mismos, existiera un único marco a seguir.

Hoy día, el aseguramiento es voluntario y se utiliza por las empresas como una herramienta de transparencia. Sin embargo, creemos que debería convertirse en un deber para las empresas que desean ser consideradas socialmente responsables. Además de la mayor credibilidad que aporta al informe de sostenibilidad, el aseguramiento puede acarrear beneficios internos para las empresas como mejoras en los procesos de presentación de informes y en el propio desempeño, resultando dichos informes más valiosos para la gestión, clientes, inversores y partes interesadas (KPMG 2013).

Teniendo en cuenta la complejidad y los diferentes ámbitos que abarca el informe de sostenibilidad que suele contener muchos datos cualitativos que requieren de especiales competencias para interpretarlos, si se desea garantizar que el aseguramiento sea de calidad y reducir la "expectation gap", sería aconsejable que los aseguradores coordinaran equipos multidisciplinares y usaran expertos en diversos ámbitos de sostenibilidad (Adams y Evans 2004). Se trata de una medida que añadiría credibilidad al aseguramiento. Sin embargo, ésta práctica, nada frecuente, si en algún caso se utiliza, es cuando el asegurador es una consultoría. Además, el proveedor de aseguramiento de informes de sostenibilidad debería ser independiente respecto de la empresa cuyo informe de sostenibilidad asegura e imparcial respecto de los grupos de interés, debiendo informar de ello si no lo son. Todo informe de aseguramiento debería incluir un apartado en el que el asegurador informara acerca de su independencia y de la ausencia de intereses y relaciones con la empresa o con los grupos de interés, habiendo emitido, por tanto, una opinión objetiva. Hay estudios según los cuales, los proveedores de aseguramiento consultores son más propensos que los aseguradores contables a expresar su nivel de independencia (O'Dwyer y Owen 2005, p. 216, 2007, p. 84). La situación ideal implicaría que fueran nombrados por los grupos de interés y no por la dirección de la compañía cuyo informe de sostenibilidad se asegura.

Para que el aseguramiento sea eficaz debe realizarse por personas cualificadas e independientes y debe buscarse una mayor aportación de los grupos de interés a los que va dirigido el informe. Para conseguir que los informes de sostenibilidad sean completos y de calidad los proveedores de aseguramiento deben preocuparse por incluir en el proceso de aseguramiento a los grupos de interés que deben ser consultados, a pesar de los numerosos obstáculos existentes para la participación de todos los grupos de interés, con los que deberá saber trabajar a pesar de tener un origen cultural y necesidades diferentes (Boele y Kemp 2005).

Referencias

- AccountAbility, 2008. *AA1000AS, Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad* [en línea]. Londres: AccountAbility. Disponible en: <http://www.accountability.org/images/content/3/5/357.pdf> [Acceso 22 enero 2015].
- Adams, C.A., 2004. The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability*, 17 (5), 731-757.
- Adams, C.A., y Evans, R., 2004. Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. *The Journal of Corporate Citizenship* [en línea], 14, 97-115. Available from: <http://www.greenleaf-publishing.com/content/pdfs/jcc14adam.pdf> [Acceso 10 noviembre 2015].
- Arana Gondra, F.J., 1995. *Ley de auditoría de cuentas*. Madrid: Edersa.
- Ball, A., Owen, D.L, y Gray, R., 2000. External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, 9 (1), 1-23.

- Boele, R., y Kemp, D., 2005. Social Auditors: Illegitimate Offspring of the Audit Family? *The Journal of Corporate Citizenship*, 17, 109-119.
- Boiral, O., y Gendron, Y., 2011. Sustainable Development and Certification Practices: Lessons Learned and Prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20 (5), 331-347.
- CERSE (Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas), 2011, *Transparencia, comunicación y estándares de los informes y memorias de sostenibilidad* [en línea]. Disponible en: http://www.empleo.gob.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-soc/RespoSocEmpresas/docs/110503_GRUPO_DE_TRABAJO_DE_TRANSPARENCIA_COMUNICACION_Y_STANDARDDS_DE_LOS_INFORMES_Y_M.DE_SOSTENIBILIDADI.pdf [Acceso 22 enero 2015].
- Dando, N., y Swift, T., 2003. Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap, *Journal of Business Ethics*, 44 (2), pp. 195-200.
- De Beelde, I., y Tuybens, S., 2015. Enhancing the Credibility of Reporting on Corporate Social Responsibility in Europe. *Business Strategy and the Environment*, 24 (3), 190-216. DOI: 10.1002/bse.1814
- Deegan, C., Cooper, B.J., y Shelly, M., 2006. An investigation of TBL, report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21 (4), 329-371.
- Edgley, C.R., Jones, M.J., y Solomon, J.F., 2010. Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23 (4), 532-557.
- FEE, 2003. *Benefits of sustainability Assurance* [en línea]. Bruselas: FEE. Disponible en: http://www.fee.be/images/publications/sustainability/Benefits_of_Sustainability_Assurance_03021532005281537.pdf [Acceso 22 enero 2015].
- FEE, 2004. *Call for Action: Assurance for sustainability* [en línea]. Bruselas: FEE. Disponible en: http://www.fee.be/images/publications/sustainability/FEE_Call_for_Action_-_Assurance_for_Sustainability_04061532005311159.pdf [Acceso 22 enero 2015].
- García-Benau, M.A., Sierra García, L., y Zorio-Grima, A., 2012. La verificación de la memoria de sostenibilidad en un contexto europeo. *Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, 6 (2), 66-80.
- Gray, R., 2000. Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation a review and comment. *International Journal of Auditing*, 4 (3), 247-268.
- Gray, R., 2001. Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? *Business Ethics: A European Review*, 10 (1), 9-15.
- Gray, R., 2010. Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (1), 47-62.
- GRI, 2011. *G 3.1 Sustainability Reporting Guidelines* [en línea]. Amsterdam: Global Reporting Initiative. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resource/library/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf> [Acceso 22 enero 2015].
- GRI, 2013a. *The external assurance of sustainability reporting* [en línea]. Amsterdam: Global Reporting Initiative. Disponible en:

- <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf> [Acceso 22 enero 2015].
- GRI, 2013b. *G4 Sustainability Reporting Guidelines* [en línea]. Amsterdam: Global Reporting Initiative. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> [Acceso 22 enero 2015].
- Hodge, K., Subramaniam, N., y Stewart, J., 2009. Assurance of Sustainability Reports: Impacts on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review*, 19 (50), 178-194.
- IFAC (IAASB), 2003. *International Framework for Assurance Engagement* [en línea] (revised in 2008). Nueva York: IFAC. Disponible en: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/International_Framework_for_Assurance_Engagements.pdf [Acceso 22 enero 2015].
- IFAC (IAASB), 2013a. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* [en línea]. Nueva York: IFAC. Disponible en: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%201.pdf [Acceso 22 enero 2015].
- IFAC (IAASB), 2013b. *ISAE 3000, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments* [en línea]. Nueva York: IFAC. Disponible en: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf> [Acceso 22 de enero 2015].
- IFAC (IAASB), 2013c. *NIA-ES 200: Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Adaptada para su aplicación en España por Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013* [en línea]. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20200%20p%20def.pdf> [Acceso 16 diciembre 2015].
- IFAC (IESBA), 2014. *Handbook of the Code of Ethics for professional accountants* [en línea]. Nueva York: IFAC. Disponible en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IESBA-Handbook.pdf> [Acceso 22 enero 2015].
- Junior, R.M., Best, P.J., y Cotter, J., 2014. Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon. *Journal Business of Ethics*, 120 (1), 1-11.
- Kolk, A., y Perego, P., 2010. Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19 (3), 182-198.
- KPMG, 2013. *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting* [en línea]. Disponible en: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2013.pdf> [Acceso 22 de enero 2015].
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible [en línea]. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2011/03/05/pdfs/BOE-A-2011-4117.pdf> [Acceso 10 noviembre 2015].
- Lizcano, J.L., y Moneva, J.M., 2004. *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*. Madrid: AECA.

- Manetti, G., y Becatti, L., 2009. Assurance services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 87 (1), 289-298.
- Manetti, G., y Toccafondi, S., 2012. The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance. *Journal of Business Ethics*, 107 (3), 363-377.
- Ministerio de Empleo y Seguridad Social, 2015. *Estrategia Española de Responsabilidad Social de las Empresas* [en línea]. Madrid: Ministerio de Empleo y Seguridad Social, Subdirección General de Información Administrativa y Publicaciones. Disponible en: http://www.empleo.gob.es/es/sec_trabajo/EERSE_WEB.pdf [Acceso 22 enero 2015].
- Mock, J.T., Rao, S.S., y Srivastava, R.P., 2013. The Development of Worldwide Sustainability Reporting Assurance. *Australian Accounting Review*, 23 (4), 280-294.
- Mock, T.J., Strohm, C., y Swartz, K.M., 2007. An examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting. *Australian Accounting Review*, 17 (1), 67-77.
- Moneva, J.M., 2006, Mecanismos de verificación de la información sobre responsabilidad social corporativa. *Papeles de economía española*, 108, 75-89.
- O'Dwyer, B., 2001. The legitimacy of accountants' participation in social and ethical accounting, auditing and reporting. *Business Ethics: A European Review*, 10 (1), 27-39.
- O'Dwyer, B., Owen, D., y Unerman, J., 2011. Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 31-52.
- O'Dwyer, B., y Owen, D., 2007. Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance. *The Journal of Corporate Citizenship*, 25, 77-94.
- O'Dwyer, B., y Owen, D.L., 2005. Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37 (2), 205-229.
- Owen, D.L., et al., 2000. The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions. *European Accounting Review*, 9 (1), 81-98.
- Perego, P., y Kolk, A., 2012. Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal Business of Ethics*, 110 (2), 173-190. Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=2062900> [Acceso 12 noviembre 2015].
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [en línea]. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2010/07/03/pdfs/BOE-A-2010-10544.pdf> [Acceso 10 noviembre 2015].
- Simnett, R., 2012. Assurance of sustainability reports. Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities. *Sustainability, Accounting, Management and Policy Journal*, 3 (1), 89-98.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., y Chua, W.F., 2009. Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, 84 (3), 937-967.
- Smith, J., Haniffa, R., y Fairbrass, J., 2011. A Conceptual Framework for Investigating "Capture" in Corporate Sustainability Reporting Assurance. *Journal of Business Ethics*, 99 (3), 425-439.

- Unión Europea, 2013. *Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, Diario Oficial L 182/19, de 29.6.2013* [en línea]. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32013L0034> [Acceso 12 noviembre 2015].
- Unión Europea, 2014. *Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos, Diario Oficial L 330/1, de 15.11.2014* [en línea]. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:32014L0095> [Acceso 12 noviembre 2015].
- Zorio, A., García-Benau, M.A., y Sierra, L., 2013. Sustainability Development and the Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence. *Business Strategy and Environment*, 22 (7), 484-500.