

INFORMES DE ASEGURAMIENTO. ANALISIS DE 241 INFORMES DE ASEGURAMIENTO, EMITIDOS EN LATINOAMERICA, CARIBE Y ESPAÑA EN AÑO 2014, SOBRE REPORTES DE SOSTENIBILIDAD/BALANCE SOCIAL

AREA IX – Responsabilidad Social y Balance Social

TEMA 5 – La Responsabilidad Social y Ambiental del profesional en Ciencias Económicas en sus distintos roles y funciones (Auditor, contador, asesor, administrador, propietario, socio, directivo o funcionario) en una organización.

LUGAR DE PRESENTACION

NOMBRE CONGRESO: 21 CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS. EL CONGRESO DEL BICENTENARIO

LUGAR DE REALIZACION: Provincia de Tucumán

FECHA DE REALIZACION: 28, 29, y 30 de Septiembre de 2016

El presente trabajo fue presentado y expuesto en el 21 CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS. EL CONGRESO DEL BICENTENARIO, Provincia de Tucuman, Argentina, en el mes de Septiembre de 2016. Recibio la mención “Mejor trabajo del Area”.

El trabajo debe citarse de la siguiente forma:

- Jerkovic, Nicolás. 2016. *Informes de Aseguramiento. Análisis de 241 Informes de Aseguramiento, emitidos en Latinoamerica, Caribe y España en año 2014, sobre Reportes de Sostenibilidad/Balance Social*. 21° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas: El Congreso del Bicentenario. Area IX. Responsabilidad y Balance Social. Editorial Osmar D. Buyatti. 1ª ed. Septiembre 2016. Pag 105-158. ISBN 978-987-1900-13-8. ISBN Obra completa 978-987-1900-04-6.

Disponible en: <http://21congresotucuman.org.ar/?p=3449>

INDICE

	Página
1. MARCO INSTITUCIONAL	4
2. RESUMEN	5
3. INTRODUCCION	6
3.1. Contexto	6
3.2. Problemática y Objeto de Investigación	7
4. JUSTIFICACION DEL PRESENTE TRABAJO DE INVESTIGACION	9
5. MARCO CONCEPTUAL	11
5.1. Desarrollo del Marco Conceptual	11
5.2. Conclusiones del Marco Conceptual Elegido	24
6. ESTUDIO DESCRIPTIVO	25
6.1. Objetivo de Estudio	25
6.2. Objeto de Análisis	25
6.3. Metodología y Variable de Análisis	26
7. RESULTADOS	27
8. CONCLUSIONES	34
8.1. Conclusiones según las Dimensiones del Marco Conceptual	34
8.2. Conclusiones respecto a la segregación entre Empresas Públicas y No Públicas	38
8.3. Conclusiones Finales	39
9. LINEA DE INVESTIGACION SUGERIDA	41
10. BIBLIOGRAFIA	42
ANEXOS	
Anexo I. Principios para Garantizar el Contenido y la Calidad de los Reportes de Sostenibilidad	45
Anexo II. Definición de Contenidos	48
Anexo III. Variables de Análisis de los Contenidos	52
Anexo IV. Observaciones/Recomendaciones	54

1. MARCO INSTITUCIONAL

El presente trabajo de investigación fue realizado en el marco del Convenio de Cooperación Recíproca entre el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A. y la Universidad de Palermo (UP). En virtud de este marco, investigadores del Centro de Investigación Contable de la Universidad de Palermo, y con la colaboración mediante la contribución de ideas y experiencias de miembros de la Comisión de Estudios de sobre Sustentabilidad, avanzaron sobre la temática que se desarrollara a continuación.

El autor del presente trabajo agradece todo el apoyo brindado a la Universidad de Palermo y a la Comisión de Estudios sobre Sustentabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A. Se agradece especialmente a las siguientes personas:

Por la Universidad de Palermo:

- Dr. C.P. Daniel Gribauskas, investigador asistente y docente de la UP.
- Ezequiel Abas, alumno de la UP.

Por la Comisión de Sustentabilidad de nuestro Consejo Profesional:

- Dr. José Luis Serpa, Tesorero del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires y consejero coordinador de la Comisión de Estudios sobre Sustentabilidad Económica, Social y Medioambiental.
- Dra. L.A. Rocío Gonzalez, docente e investigadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
- Dr. L.E. Ernesto Vaihinger, profesor emérito de Desarrollo Económico en la Universidad del Salvador.
- Dr. C.P. Francisco Dhers, tesorero de la Fundación Observatorio de Responsabilidad Social.
- Dr. C.P. Julio R. Sotelo, presidente de la Comisión de Estudios sobre Sustentabilidad Económica, Social y Medioambiental y socio en AG Sustentable, GRI Data Partner para la Argentina.
- Dr. C.P. Raúl Laballos, socio del estudio Granda, Laballos, de Castro, Ganem, Pontevedra.

2. RESUMEN

Los riesgos asociados al crecimiento Sostenible del planeta cada vez más definen la agenda de las estrategias de las compañías en el mundo. En virtud de esto, las empresas desarrollan estrategias de Responsabilidad Social Empresaria y Desarrollo Sostenible, reportando el impacto de estas estrategias ante sus Grupos de Interés mediante la elaboración de, Reportes de Sostenibilidad o Memorias de Sostenibilidad o Balances Sociales. En el proceso de desarrollo de conocimientos y el entendimiento, y su interrelación, del impacto de las actividades en asuntos económicos, sociales, y ambientales, también cada vez más se necesita evaluar la credibilidad con que estas empresas divulgan información no financiera en sus Reportes. Es por esto que los trabajos de aseguramiento externo de temas de Sostenibilidad comienzan a cobrar relevancia. El presente trabajo aborda el análisis de estos trabajos en Latinoamérica, Caribe y España en el año 2014, llegando a la conclusión de que se necesita una mayor intervención normativa que permita clarificar y unificar criterios metodológicos para la realización de estos trabajos. Los resultados muestran una gran diversidad de proveedores, formas de asegurar y comunicar los resultados, concluyéndose que muchas de estas formas se muestran inconclusas o débiles para otorgar algún grado de seguridad respecto a la veracidad de la información contenida en los Reportes de Sostenibilidad.

Palabras Claves: Verificación Externa, Aseguramiento, Reportes de Sostenibilidad, Responsabilidad Social Empresaria, Sustentabilidad, Auditoría

The risks associated with the sustainable growth of the planet more and more defined the agenda of the strategies of the companies in the world. Because of this, the companies that deal with Corporate Social Responsibility and Sustainable Development, disclose the impact of these strategies performing their Sustainability Reports. In the process of developing knowledge and understanding, and their interrelation, of the impact of activities on economic, social, and environmental issues, it become necessary assure the credibility with which these companies disclose non financial information in their reports. This is why the external assurance work on Sustainability issues starts to become relevant. The present work approaches the analysis of these works in Latin America, the Caribbean and Spain in 2014, reaching the conclusion that a greater normative intervention is needed to clarify and unify methodological criteria for the realization of these works. The results show a great diversity of suppliers, ways to ensure and communicate the results. Many of these External Verification Reports are shown as inconclusive or weak to grant the degree of security regarding the veracity of the information contained in the Sustainability Reports.

Keywords: External Verification, Assurance, Sustainability Reports, Corporate Social Responsibility, Sustainability, Audit.

3. INTRODUCCION

3.1. Contexto

Existe un creciente reconocimiento de la existencia de problemáticas profundas a los largo del planeta en términos económicos, sociales y ambientales, que para su solución depende de la participación de los distintos actores sociales existentes en todas las regiones del planeta¹. Los problemas de hoy se expandirán peligrosamente si no se hace un cambio de rumbo urgente y radical. Como parte del entramado social los negocios y las organizaciones que lo practican son uno de los actores fundamentales al tener posibilidades de realizar cambios y mejoramientos trascendentales (UN WCED, 1998; SDSN, 2013). En este contexto, las organizaciones deben enfrentar la gestión de las expectativas de una sociedad que en forma creciente se alerta de los riesgos sociales y ambientales asociados con el desarrollo económico. Hay un nuevo reconocimiento en los distintos niveles de la sociedad de que conseguir un mundo sostenible depende no solo de anticipar y reducir riesgos, sino también de su distribución equitativa y gestión democrática entre las generaciones actuales y futuras (BENN, S. 2007).

A causa de esta coyuntura, las empresas incorporan en su agenda la Responsabilidad Social Empresaria (RSE) llevando a que éstas desarrollen actividades que tienen impacto social y ambiental y con el objetivo de gestionar los riesgos del entorno que las rodea. Una de las actividades que cada vez toma más relevancia es la de llevar registros y reportar sobre los temas medioambientales (KAMP, N. 1999) y sociales. Sin embargo hay dudas respecto a la objetividad de estos reportes. Carol Adams (2004) demuestra cómo una empresa multinacional anónima de la industria química omite en los Reportes de Sostenibilidad divulgar impactos negativos sociales y ambientales significativos que son ocasionados por sus operaciones. El estudio de percepciones realizado por KPMG (2008) confirma la vigencia de las conclusiones a las que arribó Carol Adams: los lectores de Reportes de Sostenibilidad creen que en estos reportes las empresas hacen más énfasis en los aspectos positivos que en los negativos respecto a los impactos sociales y ambientales de sus operaciones. En opinión de Barry Ackers (2009), referenciando a Neil Eccles y Hai Yap Teoh, esto puede pasar porque la practica dominante respecto a la divulgación de información no financiera es de carácter voluntario incrementando así el riesgo de que las empresas muestren mayormente los impactos favorables de su gestión con la intención de hacer “green-washing”, es decir, aparentar sus prácticas como amigables con la sociedad y el medio ambiente. Helen Brown-Liburd (2014) destaca otra debilidad del carácter voluntario de Reportes de Sostenibilidad cuando afirma que los gerentes de las compañías

¹ Para mayor entendimiento de estas problemáticas se sugiere la lectura del Informe 2015 de los Objetivos para el Desarrollo del Milenio (NU. 2015). Los Objetivos de Desarrollo del Milenio son ocho propósitos de desarrollo humano fijados en el año 2000, que los 189 países miembros de las Naciones Unidas acordaron conseguir para el año 2015. Estos objetivos tratan problemas de la vida cotidiana que se consideran graves y/o radicales. En septiembre de 2015 se presentara en la Cumbre de Desarrollo Sostenible la conclusión de las labores realizadas respecto a los objetivos planteados en el año 2000, y presentar una nueva agenda de Desarrollo Sostenible post 2015.

tienen ventaja en la información de la que disponen en comparación con la que tienen los inversores de estas compañías. Frente a este contexto de voluntariedad, Barry Ackers, y Simon Zadek (2004) referenciando a Doan D., reconocen que hay un creciente llamado a la regulación de la emisión de los Reportes de Sostenibilidad. Esta demanda se basa en que las empresas tienen que ser obligadas legalmente a reportar sobre los impactos ambientales y sociales de sus operaciones, porque de lo contrario solo divulgaran información incompleta e irrelevante para los grupos de interés.

3.2. Problemática y Objeto de Investigación

La situación antes descrita refleja la existencia del riesgo de que el lector de Reportes de Sostenibilidad no pueda fiarse de la información divulgada por las organizaciones. Es por esto que el presente trabajo abordará sobre otra temática relacionada con los Reportes de Sostenibilidad: los trabajos de aseguramiento de Reportes de Sostenibilidad.

Los trabajos de aseguramiento son recomendados para aumentar la credibilidad de la información de gestión reportada por las empresas y la confianza por parte de los usuarios de esta información (SIMNETT. 2009; ASSURANCE IR. 2004; CORPORATE REGISTER. 2008; GRI. 2013; FACPCE, 2013; AA1000 AS. 2008; IIRC. 2014; IAASB. 2013). Aunque esto es así, los trabajos de aseguramiento en temas de sostenibilidad no son ajenos a críticas y a la falta de claridad respecto al principal objetivo que tienen.

Se reconoce que no existe un único trabajo de aseguramiento que sirva para el cien por ciento de los grupos de interés (ZADEK. 2004) ni un único enfoque para aumentar la credibilidad de los Reportes de Sostenibilidad (CORPORATE REGISTER. 2008). Los trabajos de aseguramiento varían dependiendo del tipo de compañía, los asuntos a tratar y la audiencia para quien se esté haciendo el trabajo de aseguramiento (ZADEK. 2004). En su experiencia, la compañía Shell (1999) afirma que “Debemos resolver cómo podemos lograr la mejor forma de Aseguramiento. Hay numerosas posibilidades entre las que se incluyen: Auditores tradicionales que están desarrollando su experiencia de aseguramiento en el área de Sostenibilidad, nuevas firmas que se especialicen en el aseguramiento de Sostenibilidad, invitar a las organizaciones a revisar áreas específicas de las actividades del Shell”. Es decir, actualmente se sigue debatiendo lo que Shell en el año 1.999 ya había abierto el debate: cómo realizar los trabajos de aseguramiento de sostenibilidad. Independientemente de cuál es la mejor forma de realizar estos trabajos, Corporate Register (2008) considera indispensable que los Grupos de Interés puedan confiar en que los trabajos de aseguramiento son conducidos con integridad, independencia e imparcialidad, y que los proveedores de aseguramiento tengan el expertise y el conocimiento para hacerlo.

Corporate Register y GRI (2013) reconocen al menos cuatro formas de aseguramiento: Auditoría Interna ², Panel de Grupo de Interés, comentarios y opiniones de especialistas en Responsabilidad Social Empresarial y Desarrollo Sostenible, Organizaciones Independientes expertas en trabajos de Aseguramiento.

Dada la variedad de metodologías de aseguramiento identificadas, la investigación abordará análisis del recomendado por el GRI, esto es, la verificación externa realizada por organizaciones independientes. GRI define estos trabajos como las actividades destinadas a publicar las conclusiones sobre la calidad de la memoria y de la información, tanto cualitativa como cuantitativa, que en ella se expone así como también conclusiones sobre los sistemas o procesos. Específicamente se elige como objeto de estudio los Informes de Verificación Externa sobre Reportes de Sostenibilidad emitidos en Latinoamérica, Caribe y España en el año 2014 y reportados al Global Reporting Initiative.

Una de las problemáticas existente en los trabajos de aseguramiento de Reportes de Sostenibilidad es que no hay criterios uniformes en cuanto a su ejecución. Nancy Kamps (1999) concluye que no son suficientes estos trabajos para aumentar la credibilidad de los Reportes de Sostenibilidad hasta tanto existan gap entre los trabajos de aseguramiento y las expectativas de los usuarios de estos trabajos. Kamps entiende que esto sucede a causa de la inexistencia de estandarización y guías específicas (Corporate Register. 2008), y la utilización de diferentes alcances de aseguramiento para cubrir las expectativas de diferentes grupos de interés (ADAMS, C y EVANS R. 2004). Por otro lado los informes de Verificación Externa son criticados por ser confusos, lo que no contribuye a aumentar credibilidad por los trabajos hechos (CORPORATE REGISTER. 2008). El IFAC (2011), referenciando a Geoff Fros (2010), plantea la baja consistencia de los objetivos de aseguramiento de los distintos Informes de Verificación Externa emitidos por los distintos proveedores, lo que disminuye su comparabilidad con otros informes. Por su parte Barry Ackers (2009) advierte que la utilidad de los trabajos de aseguramiento puede ser cuestionada si el usuario de los informes sin conocimiento experto no puede detectar la diferencia sutil entre los distintos niveles de aseguramiento producto de los distintas metodologías existentes o utilizadas.

La situación hasta acá planteada expone que los trabajos de aseguramiento en temas de sostenibilidad, tratándose de un área nueva y en crecimiento en cuanto a desarrollo de

² Se sugiere leer la publicación "IIA; Mas alla de los numeros. El papel de auditoria interna en los informes no financieros. 2015" para conocer la posición tomada en temas de Sostenibilidad por The Institute of Internal Auditors (IIA), institución referente en Auditoria Interna a nivel mundial.

conocimientos, son complejos en el entendimiento por parte un usuario común que lo utiliza para indagar sobre la mayor credibilidad de la información reportada por las Compañías. La complejidad existente es de tal envergadura que pone en tela de juicio respecto a si estos trabajos logran aumentar la esperada credibilidad o grado de confianza. Y no solo la dificultad del entendimiento es por parte del usuario, sino también por parte de los profesionales involucrados en llevar adelante trabajos en temas de Sostenibilidad. El IFAC (2011) resalta el desafío existente en esta área profesional reconociendo que a pesar de que la divulgación de información no financiera está en crecimiento, el análisis del significado de esta información, y su estrategia, suele ser débil o insuficiente. Reconoce también que no está claro cómo están interpretando y utilizando los usuarios esta información en sus análisis y decisiones. Rob Gray (2004) reconoce que la sustentabilidad es una aspiración cuya complejidad es poco entendida y difícil de llevar adelante para una empresa que opera en un mercado con pocos incentivos hacia el Desarrollo Sostenible³.

Definida la problemática y el objeto de investigación, el propósito del presente trabajo de investigación es conocer el contenido que tienen los Informes de Verificación Externa sobre Reportes de Sostenibilidad, para luego intentar abordar a un diagnóstico sobre el estado de situación de este tipo de trabajos, en cuanto a su calidad y transparencia, en la región de Latinoamérica, Caribe y España.

4. JUSTIFICACION DEL PRESENTE TRABAJO DE INVESTIGACION

Así como las Auditorías Financieras fueron introducidas para evitar fraude de los administradores hacia los dueños, los proveedores de trabajos de aseguramiento en temas sociales, éticos y de sostenibilidad deben actuar en beneficio de los Grupos de Interés de manera tal que sean protegidos sus derechos legítimos e intereses (ADAMS, C. y EVANS, R.. 2004). La Comisión de la Comunidad Europea (2001) afirma la necesidad de los trabajos de Verificación Externa hechos por terceras partes para evitar la crítica de que los Reportes de Sostenibilidad sean esquemas de relaciones públicas sin aspectos relevantes para los grupos de interés. Desde el punto de vista financiero, los informes de verificación externa contribuyen a aumentar el valor de mercado de las compañías cuando estas tienen un alto grado de inversión en Responsabilidad Social Empresaria (RSE) y a su vez existen incentivos económicos hacia los Gerentes por el cumplimiento de objetivos de RSE (BROWN-LIBURD. 2014).

³ En referencia a los incentivos empresariales resulta elemental, dentro de la estructura de Gobierno Corporativo, el desarrollo de mecanismos de incentivos y de resolución de conflictos de interés en la toma de decisiones relacionados con el Desarrollo Sostenible para efectos de alinear la toma de decisiones con contemplación e interrelación de los impactos económicos, sociales y ambientales. Se sugiere la lectura del trabajo hecho por Nicolás Jerkovic (2014) "Gobierno Corporativo y Responsabilidad Social Empresaria. Análisis de 528 balances sociales bajo normativa Global Reporting Initiative".

Lo anterior toma mayor relevancia si consideramos el crecimiento de los Informes de Verificación Externa de Reportes de Sostenibilidad. El estudio de Corporate Register (2008) concluye que en el año 2007 se han emitido 650 Informes de verificación Externa, habiendo crecido en un promedio anual del 20% desde el año 1997. De acuerdo al GRI Data Partner, la evolución de cantidad de Reportes de Sostenibilidad con y sin Verificación Externa es el siguiente:

País	PERIODO/AÑO											
	1999 a 2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Reportes de Sostenibilidad												
Latinoamérica y Caribe	21	13	25	55	83	153	209	307	401	469	594	587
España	21	36	60	91	120	134	161	179	194	190	168	153
Resto del Mundo	459	242	316	413	575	949	1.288	1.706	2.739	3.279	3.593	3.750
Total	501	291	401	559	778	1.236	1.658	2.192	3.334	3.938	4.355	4.490
Informes Verificación Externa												
Latinoamérica y Caribe	-	-	-	1	23	38	54	84	106	135	180	170
España	-	-	-	11	62	83	94	103	101	83	84	80
Resto del Mundo	-	-	-	21	134	245	371	513	686	794	849	586
Total	-	-	-	33	219	366	519	700	893	1.012	1.113	836
% de Reportes con Verificación Externa												
Latinoamérica y Caribe	0,0%	0,0%	0,0%	1,8%	27,7%	24,8%	25,8%	27,4%	26,4%	28,8%	30,3%	29,0%
España	0,0%	0,0%	0,0%	12,1%	51,7%	61,9%	58,4%	57,5%	52,1%	43,7%	50,0%	52,3%
Resto del Mundo	0,0%	0,0%	0,0%	5,1%	23,3%	25,8%	28,8%	30,1%	25,0%	24,2%	23,6%	15,6%
Total	0,0%	0,0%	0,0%	5,9%	28,1%	29,6%	31,3%	31,9%	26,8%	25,7%	25,6%	18,6%

Fuente: GRI Data Partner – AG Sustentable

De acuerdo al cuadro anterior, se observa que hay un porcentaje relativamente estable de cantidad de Reportes que tienen Verificación Externa. Si bien este porcentaje no crece, la cantidad de Reportes de Sostenibilidad que son informados si crece en términos nominales, es decir, la cantidad de trabajos de Aseguramiento con Informe de Verificación Externa se va a tornando en una práctica que cada vez tiene más notoriedad a medida que crecen la cantidad de Reportes de Sostenibilidad divulgados.

A pesar de la importancia de los Informes de Verificación Externa, la diversidad de normas de divulgación de información no financiera contribuye a la no uniformidad de los informes de verificación externa (CORPORATE REGISTER. 2008). La CEC (2001) reconoce que están comenzando a ofrecerse estos trabajos por variedad de empresas, las que deberán buscar la forma de utilizar normativas consensuadas. Corporate Register reconoce la utilidad de un lenguaje común respecto al modelo de comunicación de los trabajos de aseguramiento. En este sentido la existencia de una guía de referencia que cubra en forma adecuada procesos de auditoría de ética, social y ambiental es una necesidad de desarrollo urgente frente a la necesidad de mayor exigencia hacia las empresas que operan globalmente (ADAMS, C. 2004).

Es por todo esto que, en el contexto del nuevo campo de conocimientos que se necesita para realizar trabajos en temas de sostenibilidad, los autores del presente trabajo consideran necesario entender al estado actual de los Informes de Verificación Externa sobre Reportes de Sostenibilidad emitidos en Latinoamérica, Caribe y España con el objetivo de determinar la existencia en esta región de la problemática citada, para luego efectuar conclusiones y propuestas, por medio de elaboración de guías de referencia, que contribuyan aumentar la credibilidad de los Informes de Verificación Externa y la confianza por parte de los usuarios de estos trabajos. En especial los autores consideran la relevancia y oportunidad del presente tema de investigación a causa de la emisión en el año 2013 de las Resoluciones Técnicas (RT) 35, 36 y 37⁴, emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

5. MARCO CONCEPTUAL

5.1. Desarrollo del Marco Conceptual

A efectos avanzar sobre el estudio descriptivo que permita el entendimiento del estado actual de la práctica profesional de Informes de Verificación Externa, se utilizara el marco conceptual propuesto por Simon Zadek (2004). El mismo consiste en la identificación de cuatro dimensiones que contienen los trabajos de aseguramiento: Apetito, Metodología, Alcance y Proveedor. En el desarrollo del marco conceptual, cada dimensión se abordará desde los siguientes aspectos:

- Definición de la dimensión según Simon Zadek a efectos del entendimiento de la misma.
- Contexto de la dimensión según otros autores, a efectos de citar antecedentes que permitan contextualizar el estado de situación de esta dimensión en los trabajos de aseguramiento.
- Requerimientos normativos de acuerdo a la norma ISAE 3000 y la Resolución Técnica Número 37 (FACPCE. 2013).

Es importante aclarar que cuando se hace referencia a la norma ISAE 3000 se lo hace desde el punto de vista conceptual, es decir, si bien la norma está orientada al uso por parte de contadores públicos también es la norma más reconocida para la práctica de encargos de auditoría y aseguramiento, razón por la cual consideramos aplicable, en las situaciones a las que

⁴ Las RT 35 refiere a la adopción de Normas Internacionales de Aseguramiento emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC). La RT 36 refiere a normas para la confección de Balance Social. La RT 37 refiere, entre otras cosas, a normas para la realización de encargos de aseguramiento respecto a información no financiera histórica. Son las RT 35 y RT 37 las que explicitan y norman, en el ámbito de los profesionales en Ciencias Económicas, la posibilidad del ejercicio profesional en Aseguramiento de Reportes de Sostenibilidad que se elaboren de acuerdo a la RT 36. Es importante aclarar que la RT 35 y RT 37 también habilitan a la realización de trabajos de Aseguramiento de Reportes de Sostenibilidad confeccionados bajo otros cuerpos normativos, como por ejemplo Global Reporting Initiative, y Ethos-IARSE.

se haga referencia, para el análisis de los Informes de Verificación Externa de Reportes de Sostenibilidad emitidos por profesionales distintos a la profesión de Contadores Públicos. En las situaciones en que esta norma sea referenciada y que a su vez la misma se apoye en otras normas específicas para Contadores Públicos, se efectuarán las aclaraciones necesarias.

Apetito de Aseguramiento

Definición

El Apetito de Aseguramiento es el que define el resto de las dimensiones. El “apetito” refiere a que los grupos de interés tienen diferentes razones para demandar trabajos de aseguramiento, y que dependiendo sus expectativas se requerirá diferentes formas de realizar estos trabajos. Para entender el apetito deben poder responderse las siguientes dos preguntas:

- Para qué se quiere realizar un trabajo de aseguramiento? Se citan los siguientes ejemplos: para dar credibilidad y utilidad a la información de gestión diaria de la empresa; para dar cumplimiento a normas legales, mercados bursátiles y requerimientos en la cadena de abastecimiento como pre-requisito para la realización de transacciones; para dar aseguramiento específico a través de certificaciones como por ejemplo etiquetas sociales y ambientales.
- Para quién se quiere asegurar? a efectos de describir los distintos usuarios de los informes de verificación externa, utilizaremos la clasificación de grupos de interés hecha por Aldo Olcese (OLCESE, A. y Otros. 2008):
 - Grupos de Interés Estructurales: en esta categoría se encuentran todos aquellos que tienen que ver con el inicio, creación o reposicionamiento estratégico de la compañía. Entre los mismos pueden estar los propietarios, los accionistas, los inversores o los socios clave en la generación de nuevos negocios.
 - Grupos de Interés de Gestión: son los más implicados en el ejercicio de la gestión de la compañía, su desarrollo, consolidación, y progreso. Se subdividen en Internos y Externos. Entre los primeros están los empleados, y la Dirección. Entre los segundos están los clientes, proveedores, reguladores, entidades financieras y los usuarios finales.
 - Grupos de Interés Complementarios: son los que a través de su actuación y opinión influyen mayormente en la reputación y credibilidad de la compañía, y en algunas ocasiones, sobre los resultados posibles de la misma. Entre éstos pueden estar, por ejemplo, las comunidades locales, las ONGs, las organizaciones generadoras o creadoras de opinión y conocimiento, o los medios de comunicación.

Contexto

La audiencia a quien va dirigido el Informe de Verificación externa definirá la metodología alcance del trabajo (GRI. 2013). En este sentido las expectativas de los grupos de interés sobre los trabajos de aseguramiento resultan relevantes (ZADEK, S. 2004) para el entendimiento por parte del proveedor el nivel de confianza esperado sobre su trabajo (LIMPBERG, TH. 1932). El conocimiento e involucramiento de los mismos en los trabajos de verificación externa contribuye a mejorar la calidad de estos (CEC. 2001), al aumentar la legitimidad pragmática y moral del proveedor (O'DWYER, B. y Otros. 2011) y entender la materialidad de la información revisada (MACIAS DE MENDEZ VIDAL, GLADYS. 2009).

Norma

De acuerdo a la ISAE 3000 (IAASB. 2013. A56) la existencia de un propósito racional que le permita entender al proveedor de aseguramiento si podrá dar el aseguramiento esperado, es una precondition para aceptar la realización de estos trabajos. Por otro lado, la norma también hace referencia a la importancia del entendimiento de las necesidades de los usuarios de los informes de Verificación Externa a efectos de comprender la suficiencia de la información a asegurar.

Metodología de Aseguramiento

Definición

Respecto a la Metodología de Aseguramiento, se refiere a los principios y normas que gobiernan los procesos de las organizaciones, y el nivel de aseguramiento que se ofrece.

En lo que refiere a principios y normas, los mismos pueden clasificarse en:

- Aquellos que establecen lo que la organización debe hacer y no hacer. Se encuadran en esta categoría los esquemas normativos obligatorios. Se puede citar por ejemplo la Ley Nacional Argentina 25.675 respecto a los presupuestos mínimos de gestión ambiental y desarrollo sustentable que deben tener las organizaciones.
- Aquellos que proporciona una guía respecto a cómo ejecutar los procesos. Se refiere a las guías que establecen prácticas aceptadas respecto a modelos de gestión. Por ejemplo la Guía de Herramientas para la Resolución de Conflictos de Gobierno Corporativo de la International Finance Corporation.
- Aquellos que definen lo que se debe tener en cuenta (y cómo) para informar. Se refiere a las normas que establecen procesos de elaboración de reportes y divulgación de información, y de aseguramiento. Por ejemplo las normas del Global Reporting Initiative son utilizadas para la elaboración de reportes y divulgación de información referida a la gestión sostenible de las organizaciones. Las normas de la organización Accountability y la ISAE 3000 de la International Federation of Accountants son utilizadas para la realización de trabajos de aseguramiento en temas de sostenibilidad.

En cuanto a los niveles de aseguramiento, Simon Zadek sugiere los siguientes que son ordenados de menor a mayor nivel de aseguramiento:

- Exactitud de la información: es el nivel más básico de aseguramiento. Consiste en la verificación de datos de manera tal que se determine que los mismos son exactos y libre de errores. Adams y Evans (2004) critican este nivel de aseguramiento en cuanto son uno de los causantes del gap de expectativas al no ser estos trabajos determinantes para evaluar la relevancia de la información.
- Efectividad de los Sistemas: es el siguiente nivel de aseguramiento y consiste de aseverar que el sistema de información y gestión es efectivo y confiable. El desarrollo de sistemas de información y gestión en temas de sostenibilidad, que implica la interrelación de los distintos departamentos dentro de una compañía, está en su etapa naciente.
- Materialidad y Riesgo: para este nivel de aseguramiento se considera la evaluación de la materialidad de la información reportada en función de las necesidades y expectativas de los grupos de interés, es decir, evalúa si la información reportada es relevante y el proceso de determinación de esta relevancia.
- Cumplimiento y Capacidad de Respuesta: se evalúa si la compañía está cumpliendo los compromisos asumidos, respondiendo a las expectativas de los grupos de interés y cumpliendo con las normas legales.

Contexto

Según Corporate Register (2008) en los aseguramientos de Reportes de Sostenibilidad no hay una metodología única. Dada la diversidad de estándares y profesiones que intervienen, se terminan haciendo trabajos con metodologías ad-hoc y utilizando mix de normas. Simmon Zadek (2004) haciendo referencia a la complejidad normativa existente en temas de Sostenibilidad, identifica treinta y cinco cuerpos normativos⁵. Esta complejidad se traslada a los trabajos de aseguramiento que efectúan revisiones sobre estas normativas y riesgos de incumplimiento asociados. Diversos estudios demuestran la variedad metodológica y niveles de aseguramiento existente. A continuación se resumen en un cuadro los resultados de los mismos:

⁵ Se sugiere consultar la bibliografía para el entendimiento de las normas referenciadas por Simmon Zadek. A modo de ejemplo se citan algunas: Amnesty International's Human Rights Guidelines for Companies, Ethos Reporting Guidelines, ISO 26000, SA8000, OECD Guidelines, FTSE4Goods, AA1000 Assurance Standard.

Fuente Bibliográfica		GRI (2013)	Corporate Register (2008)	Ackers, B (2008) referenciando a Manetti & Becatti	Ackers, B. (2008)
Regiones analizadas		Todo el mundo	Australia-Alemania-Japón-Reino Unido-EEUU	?	Sudáfrica
Periodo de los reportes analizados		Año 2013	Año 2006 a 2008	Año 2007	Año 2007
Cantidad Reportes Analizados		1241	90	34	15
Relevamiento Hecho		Cantidad en %			
Normas Utilizadas	AA1000AS	31%	11%	31%	21%
	ISAE 3000	40%	37%	37%	36%
	GRI		43%	44%	43%
	1 Norma	51%	36%	53%	23%
	2 Normas	16%	31%	26%	67%
	3 Normas o Más Normas	5%	5%	?	20%
	No referenciado	28%	28%	?	?
Nivel de Aseguramiento	Razonable/Alto	12%	14%	?	?
	Limitado/Moderado	63%	83%	?	?
	Combinado	4%	-	?	?
	No especificado	21%	3%	?	?

Cuadro 1. Diversidad de Metodologías y Niveles de Aseguramiento

Norma

La norma ISAE 3000 destaca la importancia de informar sobre la metodología utilizada en los procesos de divulgación y aseguramiento de información cuando dice que “sin un marco conceptual las conclusiones de los trabajos queda libradas a la interpretación personal y el malentendimiento”. De acuerdo a esta norma, el marco metodológico elegido debe cumplir los siguientes requisitos: relevante, completa, confiable, neutral y entendible.

En cuanto a los niveles de aseguramiento, la norma ISAE 3000 y la RT 37 (FACPCE. 2013) especifica dos: Aseguramiento razonable y Aseguramiento Limitado. A continuación se comparan ambos niveles de aseguramiento:

ASEGURAMIENTO RAZONABLE	ASEGURAMIENTO LIMITADO
Se reduce a un nivel bajo el riesgo de errores materiales de la información revisada	Se reduce el riesgo de errores materiales a un nivel aceptable aunque es un riesgo mayor que el de Aseguramiento Razonable.
El profesional de aseguramiento debe obtener suficiente entendimiento de la información a revisar y las circunstancias del trabajo a realizar de manera tal que: le permita identificar y entender los riesgos de error material, y diseñar y llevar adelante los procesos de aseguramiento que permitan revisar los riesgos identificados y así obtener aseguramiento razonable para justificar la conclusión de los trabajos realizados.	El profesional de aseguramiento debe obtener suficiente entendimiento de la información a revisar y las circunstancias del trabajo a realizar de manera tal que: le permita identificar áreas de la información en donde puedan existir errores materiales, y diseñar y llevar adelante procedimientos que permitan revisar las áreas con posible existencia de riesgo material.
Para el entendimiento de la información a ser revisada y las circunstancias del trabajo a realizar, el profesional debe obtener un entendimiento del sistema de control interno de la compañía.	Para el entendimiento de la información a ser revisada y las circunstancias del trabajo a realizar, el profesional debe obtener un entendimiento del los procesos llevados adelante por la entidad para la preparación de la información objeto de revisión.
En el Aseguramiento Limitado, a diferencia del Aseguramiento Razonable, el profesional suele tener menor entendimiento respecto a la información a revisar y circunstancias del trabajo a realizar. Por ejemplo, en el Aseguramiento Limitado no se suele tener un entendimiento del Sistema de Control Interno.	
En el Aseguramiento Limitado las conclusiones del profesional se basan en los procedimientos utilizados y evidencias obtenidas, es decir, a diferencia del aseguramiento razonable, la naturaleza, el tiempo y la extensión de los procedimientos de aseguramiento son menores.	

Respecto a la comparación antes hecha, el Grupo de Trabajo revisor de la norma ISAE 3000 (IAASB, 2009) da aclaraciones respecto a los siguientes malentendidos:

- “El aseguramiento limitado se otorga cuando el aseguramiento razonable no es posible a causa de que, por ejemplo, la información es cualitativa o subjetiva, el marco metodológico es débil, o hay limitaciones en la obtención de evidencias de la información revisada”. Para aclarar este malentendido, el IAAS usa el principio de Esfuerzo del Trabajo. Bajo este principio, si un trabajo de aseguramiento razonable no puede ser llevado adelante por las razones mencionadas, tampoco puede realizarse trabajos de aseguramiento limitado. La única diferencia entre estos niveles de

aseguramiento es la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos que se llevan adelante en los trabajos. El grupo de trabajo concluye que únicamente puede llevarse adelante trabajos de aseguramiento limitado cuando los tiempos y costos justifiquen no otorgar niveles de aseguramiento razonable.

- “la materialidad varía según se trate de aseguramiento limitado o razonable”. El Grupo de Trabajo explica que la materialidad no cambia de acuerdo a los niveles de aseguramiento. La materialidad está dada por las expectativas de los usuarios de la información, y en este sentido determina la envergadura y el esfuerzo de los trabajos del proveedor de aseguramiento.

Ralf Wieriks (2013) en referencia al estudio hecho por el IAASB en el año 2002⁶, desarrolla los conceptos que deben ser considerados para determinar del nivel de aseguramiento. Se identifican 4 factores que en su interrelación hacen al nivel de aseguramiento: la naturaleza y forma de la información, la naturaleza y forma del marco metodológico utilizado para la información, la naturaleza y extensión de los procesos usados para relevar y analizar la evidencia, y por último la suficiencia y validez de la evidencia que puede ser obtenida. El IAASB, a partir del estudio realizado, sugiere que la naturaleza y forma de la información a ser asegurada es el factor más relevante al momento de definir el nivel de aseguramiento. En esto, concluye que hay una significativa diferencia entre la información histórica y prospectiva, en cuanto a que la información prospectiva es esperable que hayan menos evidencias respaldatorias. También hace una distinción entre la información cualitativa y cuantitativa, siendo que la extensión de la información cualitativa puede disminuir la capacidad de obtención de evidencias respaldatorias, afectando al nivel de aseguramiento provisto.

El estudio del IAASB también encuentra una alta interrelación de la naturaleza y forma de la información con el resto de los factores analizados. La información a ser revisada está relacionada con el marco metodológico en cuanto a que puede ser difícil de examinar la información si no existe un marco metodológico de referencia. La naturaleza de la información puede limitar la disponibilidad de evidencias que la respalden. La naturaleza del marco metodológico está relacionada con la envergadura y esfuerzo del trabajo de aseguramiento. En la ausencia de un claro marco metodológico, la envergadura y esfuerzo de los trabajos a realizar para dar aseguramiento se verán incrementados.

⁶ International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, International Auditing Practices Committee, 2002, *The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High*, New York.

En lo hasta aquí normado se desprende que el concepto de “materialidad” de la información resulta de máxima importancia a la hora emitir Reportes de Sostenibilidad y realizar trabajos de aseguramiento. Este concepto el Global Reporting Initiative (2013) lo define de la siguiente manera: los asuntos materiales se refiere a que el reporte debe reflejar los efectos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o aquellos aspectos que influyan de un modo sustancial las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés. Determinar qué es material para un Reporte de Sostenibilidad supone también considerar los impactos económicos, ambientales y sociales que superan un umbral determinado al afectar a las capacidad de satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las necesidades de las generaciones futuras. Haciendo analogía con la información financiera, las normas contables profesionales argentinas (FACPCE, 2008) definen como información significativa a aquella que tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios. Similar definición da la norma ISAE 3000 al concepto Error Material. Galdys Macias de Mendez Vidal (2009) agrega que la magnitud de una omisión o error de información que sea significativa, a la luz de las circunstancias que lo rodean, hace probable que el criterio de una persona razonable que confía en la información cambie de opinión o se vea influenciada a hacerlo a raíz de dicha omisión o error.

A efectos de evaluar los aspectos materiales que influyan en la evaluación y decisión de los grupos de interés la norma AA1000APS (2008), en el proceso de dialogo con estos grupos, propone un marco metodológico que trabaja sobre los principios de Inclusividad y Relevancia. La Inclusividad es el punto de partida para determinar la Relevancia. El proceso de relevancia determina los temas que son más importantes y significativos para la organización y sus grupos de interés.

De acuerdo a la norma AA1000APS el principio de Inclusividad requiere un proceso definido de implicación y participación de los grupos de interés que proporcione una relación completa y equilibrada, que genere como resultado, estrategias, planes, acciones y consecuencias que traten y respondan a los asuntos e impactos desde una perspectiva responsable. Una organización deberá tratar de comprender de forma exhaustiva quiénes son sus grupos de interés y comprender de forma equilibrada y exhaustiva cuáles son sus necesidades y preocupaciones, así como la forma de implicarse con ellos. En cuanto al principio de Relevancia, la norma explica que una organización desarrollará una comprensión exhaustiva de su contexto de sostenibilidad y de cuáles son sus asuntos relevantes, además de aquellos otros asuntos que, aun no siendo relevantes para la organización, todavía requieren una respuesta y una comprensión sólida y equilibrada, además de una justificación, para quien sí son relevantes. Para determinar lo que es relevante, se requiere un proceso que incorpore y después analice la información exhaustiva y

equilibrada. La información que se incorpore debe ser provenir de las fuentes apropiadas, cubriendo un periodo de tiempo suficiente. Tales aportaciones deberán incluir información adicional a la financiera: información sobre factores impulsores de la sostenibilidad no-financieros y su impacto sobre los grupos de interés. En cuanto al análisis, la información deberá tener en cuenta los factores impulsores de la sostenibilidad y deberá considerar las necesidades, preocupaciones y expectativas de la organización y de sus grupos de interés. La organización es el último responsable para determinar los asuntos relevantes

Por último, aunque va más allá de la definición de materialidad, la norma AA1000APS define el último principio llamado Capacidad de Respuesta. Este principio se refiere a las decisiones, acciones y desempeño relacionado con aquellos asuntos relevantes. El cumplimiento de este principio junto al de Inclusividad y Relevancia, de acuerdo a la norma, hace a una organización responsable al reconocer, asumir la responsabilidad y en actitud transparente sobre los impactos de las políticas, decisiones, acciones, productos y desempeño asociado a sus actividades. Esto obliga a las organizaciones a implicar a los grupos de interés para identificar, comprender y responder a los temas y preocupaciones referentes a la sostenibilidad. Asimismo, obliga a informar, explicar y dar respuesta a los grupos de interés acerca de las decisiones, las acciones y el desempeño. Incluye el modo en el que una organización gobierna, formula su estrategia y gestiona su desempeño.

Alcance de Aseguramiento

Definición

El alcance de aseguramiento se refiere a determinar las regiones, sucursales, áreas o funciones de la compañía que son incluidas en estos trabajos así como también los temas económicos, sociales y/o ambientales evaluados.

Contexto

La existencia de diferentes apetitos requiere metodologías y recopilación de evidencias más complicadas, generando gaps de expectativas en los usuarios respecto a los resultados de los trabajos de aseguramiento (ADAMS, C. y EVANS, R. 2004). Para estos autores, por ejemplo existe un gap de expectativas cuando los trabajos de aseguramiento sólo se refieren a la exactitud de la información al no ser esto determinante para evaluar la relevancia de la información de acuerdo a las expectativas de los grupos de interés. Según Brendan O'Dwyer (2011) referenciando a otros autores, el entendimiento de este tema también se complejiza al existir poco estudios académicos que examinen los procesos que sustentan los informes de verificación externa. Incluso, en estas etapas de desarrollo de la temática, es posible que los

clientes que contratan los servicios de aseguramiento quieran imponer el alcance de los trabajos de aseguramiento.

Norma

La norma ISAE 3000 y RT 37 establece que la información que sea parte del alcance del aseguramiento debe ser apropiada en cuanto a que debe ser identificable y capaz de ser medida o evaluada respecto al marco metodológico utilizado, de manera tal que pueda ser sometida a procedimientos para obtener evidencia apropiada para soportar las conclusiones a las que se arribe como parte del trabajo de aseguramiento. En particular la ISAE 3000 aclara que identificar las diferentes características de la información⁷ a asegurar y sus efectos, ayuda al profesional de aseguramiento al entendimiento de la conveniencia de la información respecto a las necesidades de los usuarios interesados y a la determinación del contenido del Informe de Verificación Externa, siendo que afecta a la precisión con la que puede ser medida y evaluada la información respecto al marco metodológico, y a la percepción de la existencia de evidencias respaldatorias.

Proveedor de Aseguramiento

Definición

Se refiere al perfil del proveedor de aseguramiento. Simon Zadek (2004) comenta que no existe un único tipo proveedor que realiza los trabajos de aseguramiento, lo que es representativo de los diferentes apetitos de aseguramiento por parte de los grupos de interés. Múltiples fuentes de legitimidad y expertise son necesarios para realizar este tipo de trabajos.

Contexto

El nuevo perfil de auditor no sólo debe tener conocimientos sobre temas financieros sino que también debe entender los desafíos inherentes a los temas no financieros (ACKERS. 2009). En los hechos, diversos estudios confirman la existencia de conocimientos multidisciplinarios alrededor de los trabajos que otorgan aseguramiento mediante verificación externa. A continuación se resumen en un cuadro los resultados de los mismos:

⁷ Las diferentes características de la información se refiere a que puede ser cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospectiva, y referida a un momento dado y un período de tiempo.

Fuente Bibliográfica	Carrizo, G. (2010)	Corporate Register (2008)	Ackers, B (2008) referenciando a Manetti & Becatti	Ackers, B. (2008)
Regiones analizadas	Australia-Reino Unido-Europa-Japón	103 países	?	Sudafrica
Periodo de los reportes analizados	Año 2004 (?)	Año 2007	Año 2007	Año 2007
Cantidad Reportes Analizados	150	650	34	15
Proveedor	Cantidad en %			
Big Four		38%	71%	80%
Firmas de Contabilidad	35%			
Consultores Medioambientales	34%			
Consultores de Ingeniería	10%			
Consultoras Especializadas		24%		20%
Certificadoras		24%		
Otros	20%	14%	29%	

Cuadro 2. Diversidad de Proveedores

Dada la diversidad de proveedores existentes, los argumentos de porqué elegir uno u otro son variados. Roger Simnett (2009) llega a la conclusión de que en el contexto de voluntariedad, para elevar la reputación empresarial las empresas prefieren tener sus Reportes de Sostenibilidad asegurados aunque no les resultan tan importantes que el proveedor provenga de la profesión de auditoría. Adams y Evans (2004) advierte que el proveedor deberían elegirlo los Grupos de Interés, y no el Directorio de la organización. Por su lado, Simon Zadek (2004) afirma la importancia de la credibilidad que tenga el proveedor en los ojos de los Grupos de Interés. Esto resulta importante si se toma en cuenta la las críticas que hacen los investigadores respecto falta de credibilidad de actuales trabajos de aseguramiento de Reportes de Sostenibilidad, sobre todo en un contexto de relativamente nuevo y rápido crecimiento de esta área profesional, en donde estos trabajos están siendo pasibles de *apoderamiento*⁸ gerencial y de la práctica profesional a causa de un débil y escaso desarrollo de marco profesional (SMITH, J. 2010). El IIRC (2014), en el aseguramiento de Reportes Integrados⁹, reconoce que puede existir información en los

⁸ John Smith argumenta que en el contexto de falta de marcos metodológicos uniformes en la práctica de sostenibilidad, y en ausencia de exigencias normativas por parte de instituciones gubernamentales y/o privadas, existe la posibilidad de que los grupos dominantes, por ej. Grandes Compañías o Asociaciones Profesionales, tiendan a tomar el control o monopolizar el desarrollo de políticas y prácticas por medio de la apropiación del lenguaje y los procesos de desarrollo en beneficio de su propio interés comercial y profesional.

⁹ Un Reporte Integrado es una comunicación concisa acerca de cómo la estrategia de una organización, la gestión, resultados y perspectivas, en el contexto de su entorno externo, conducen a la creación de valor en el corto, mediano y largo plazo tomando en consideración seis capitales a mantener: el financiero, manufacturado, intelectual, humano, social, y natural.

reportes para la que sea difícil obtener evidencias que la respalden por lo que el proveedor de aseguramiento deberá ejercer un alto grado de juicio y escepticismo profesional.

Norma

La norma ISAE 3000 exige que los proveedores de aseguramiento deben cumplir con los requisitos de ética e independencia, y control de calidad. Respecto a ética e independencia hace referencia a las normas del International Ethics Standard Board (IESBA, 2015). Estas establecen los principios fundamentales que el profesional debe cumplir: Integridad, Objetividad, Competencia Profesional y Debida Diligencia, Confidencialidad, y Comportamiento Profesional. En cuanto al control de calidad, hace referencia a las normas del International Auditing and Assurance Board (IAASB, 2009) las cuales definen los siguientes elementos que debe contener un sistema de control de calidad: Políticas y procedimientos que promuevan una cultura interna que reconozca que la calidad es esencial para la realización de los trabajos de aseguramiento; Políticas y procedimientos para garantizar que los miembros de la firma aseguradora cumplen con los requerimientos éticos; Políticas y procedimientos de aceptación y continuidad de los trabajos y relación con los clientes que garanticen razonablemente la realización de trabajos en donde la firma pueda ser competente, pueda cumplir con los requerimientos éticos, y sea considerada la integridad del cliente o el trabajo a asegurar; Políticas y procedimientos que garanticen las competencias, capacidades y compromisos éticos de los recursos humanos; Políticas y procedimientos que den razonable seguridad de que los trabajos son hechos de acuerdo a las normas profesionales, leyes y regulaciones aplicables; Políticas y procedimientos de monitoreo que den seguridad razonable de que las políticas y procedimientos referidas al sistema de control de calidad son relevantes, adecuadas y son operativamente efectivas.

Tal como se menciona antes, estas normas son aplicables a los profesionales Contadores Públicos. No obstante entendemos que, al provenir de las instituciones más reconocidas en la emisión de normas que regulan la divulgación de información global de las organizaciones, en lo conceptual, es decir como concepto genérico de requerimiento de conductas éticas y controles de calidad, son requerimientos aplicables a cualquier profesión que realice trabajos de aseguramiento con emisión de Informes de Verificación Externa de Reportes de Sustentabilidad.

Comunicación

Definición

Tal como se explicara antes, esta dimensión es un agregado propuesto por los autores del presente trabajo. Definidas las dimensiones anteriores, entendemos que la comunicación de los resultados de los trabajos realizados deben priorizar la transparencia del proceso de

aseguramiento y dar las respuestas que sean acordes a las expectativas de los grupos de interés usuarios de los Informes de Verificación Externa. La importancia de los grupos de interés en el proceso también la destaca Carol Adams (ADAMS y otros. 2004) cuando opina que el principio de aseguramiento debe ser la preocupación de éstos y no de la Administración de la compañía.

Si bien el Informe de Verificación Externa es una herramienta de comunicación en sí, que explica el trabajo realizado y las conclusiones de acuerdo a las dimensiones antes desarrolladas, bajo esta dimensión el foco está puesto en la forma en que se transmiten las conclusiones, es decir, la forma en que el proveedor de aseguramiento refleja en el informe de verificación externa los resultados, conclusiones y recomendaciones que surjan a partir de los trabajos realizados.

Contexto

La IFAC (2011), referenciando a Geoff Fros (2010), cita como ejemplo de debilidad en temas de comunicación el hecho de que existe diversidad de títulos que se utilizan en los informes de verificación externa, generando dificultad en la identificación del nivel de aseguramiento ofrecido. Por otro lado, de las entrevistas realizadas en el trabajo de Brendan O'Dwyer (O'DWYER y Otros. 2011) surge la preocupación respecto a la naturaleza de los informes de aseguramiento, en donde los procedimientos formales son prioritarios frente a la transparencia en la comunicación. Referenciando a Michael Power, comenta que los resultados de los trabajos de aseguramiento serán más útiles mientras más claramente sea comunicados a la audiencia apropiada. En esto el auditor no debe omitir divulgar la información relevante que el asegurado no informó (ADAMS, C. y Otros. 2004) siendo que la introducción de este tipo de párrafos en informes de aseguramiento aumenta la transparencia respecto al Reporte de Sostenibilidad (O'DWYER, B. y Otros. 2011). En sintonía con esto, Corporate Register (2008) sugiere como muy buena práctica y de utilidad mostrar recomendaciones en los informes de verificación externa. Y el IFAC (2011) va un poco más lejos cuando sugiere la inclusión de recomendaciones específicas de un panel de asesores de grupos de interés respecto a cómo mejorar el reporte de sostenibilidad.

Norma

La norma ISAE 3000 establece que el profesional de aseguramiento puede considerar útil, según las expectativas de los usuarios, efectuar en el Informe de Verificación Externa comentarios o recomendaciones que surjan de los trabajos realizados. Esta información adicional debe estar claramente separada de las conclusiones de los trabajos respecto al nivel de aseguramiento otorgado, y escrito de tal manera que no afecte a la interpretación de las conclusiones emitidas por el profesional de aseguramiento.

Los Reportes de Sostenibilidad tienen como principal objetivo rendir cuentas a los grupos de interés respecto a los resultados e impacto de sus actividades, ya sea positivo o negativo, en los aspectos económicos, sociales y ambientales. El Global Reporting Initiative define cuáles deben ser los principios que deben cumplir los Reportes de Sostenibilidad para garantizar el contenido y la calidad y en definitiva garantizar la transparencia de los reportes. Sin embargo, según lo planteado como problemática al comienzo del presente trabajo, los Reportes de Sostenibilidad son objeto de críticas por no ser transparente y equilibrados en la comunicación de los impactos negativos de su gestión sostenible. Bajo este contexto, en opinión de los autores de este trabajo, exponer en los Informes de Verificación Externa hallazgos o recomendaciones respecto al cumplimiento de estos principios resulta fundamental a efectos de incrementar el valor agregado y transparencia del aseguramiento otorgado. A continuación se citan los principios, para cuya definición sugerimos la lectura del Anexo I del presente trabajo:

- Principios para garantizar el contenido del reporte: participación de los grupos de interés; contexto de sostenibilidad; materialidad; exhaustividad.
- Principios para garantizar la calidad del reporte: equilibrio; comparabilidad; precisión; puntualidad; claridad; fiabilidad.

Adicionalmente, en la emisión del Informe de Verificación Externa la norma de aseguramiento de sostenibilidad AA1000AS (2008) establece que el profesional debe comunicar los resultados respecto al cumplimiento de los principios de Inclusividad, Relevancia, y Capacidad de Respuesta de acuerdo a la norma AA1000APS (2008). Estos principios ya fueron comentados cuando se explicaba el significado de *materialidad* en la “Dimensión de Aseguramiento”.

5.2. Conclusiones del Marco Conceptual Elegido

Del marco conceptual se desprende la relevancia que tiene las expectativas de los grupos de interés a efectos de evaluar la forma de comunicar los resultados de los trabajos de aseguramiento, pero al mismo tiempo también se resalta la importancia de tener un lenguaje común para la emisión de este tipo de informes. Pero compatibilizar ambos aspectos no resulta sencillo siendo que los usuarios potenciales de estos informes tienen la característica de provenir de diversos sectores de la sociedad y con intereses, quizás, contrapuestos, lo que *a priori* demanda la utilización de diferentes lenguajes y formatos según sea la capacidad de entendimiento del grupo de interés. En este contexto, el desafío que tiene la profesión es la de poder desarrollar un lenguaje y formato de Informe de Verificación Externa que pueda ser lo más común y abarcativo a los grupos de interés existentes. En este sentido, la identificación conceptual de las cinco dimensiones desarrolladas en el contenido de los informes de verificación externa sobre Reportes de Sostenibilidad permitirá comprender y hacer una lectura

crítica de los mismos, evaluar la calidad y transparencia con que se están comunicando los resultados de los procesos de aseguramiento, y analizar propuestas de mejora a los procesos de emisión de Informes de Verificación Externa.

6. ESTUDIO DESCRIPTIVO

6.1. Objetivo de Estudio

A efectos de conocer el estado actual de los Informes de Verificación Externa, el presente trabajo tiene los siguientes objetivos:

- Definir los contenidos del Informe de Verificación Externa de acuerdo a las normas RT 37 e ISAE 3000
- Asociar los contenidos del Informes de Verificación Externa a cada una de las Dimensiones de Aseguramiento mencionadas en el Marco Conceptual
- Definir variables de análisis dentro de los contenidos del Informe de Verificación Externa antes mencionados a efectos de los siguientes sub-objetivos:
 - Identificar los proveedores de aseguramiento
 - Identificar marcos conceptuales utilizados
 - Identificar los niveles de aseguramiento otorgados
 - Identificar los destinatarios y las razones de contratación del informe de aseguramiento.
 - Identificar el alcance del trabajo de aseguramiento
 - Identificar comentarios, recomendaciones, observaciones hechos por los profesionales de aseguramiento.
- Identificar inconsistencias en la comunicación de los resultados de los trabajos de aseguramiento.
- Analizar los resultados segmentado a los resultados totales entre: Resultados para Empresas Publicas y Empresas No Publicas. Por Empresa Pública se entiende aquellas que cotizan en Mercado de Valores

6.2. Objeto de Análisis

Se analizarán los Informes de Verificación Externa que correspondan a los Reportes de Sostenibilidad informados al Global Reporting Initiative (GRI) en el año 2014, para la región Latinoamérica, Caribe y España.

De acuerdo al GRI Data Partner - AG Consultora, el siguiente detalle corresponde a los Reportes de Sostenibilidad con Informe de Verificación Externa informados al GRI en el año 2014:

País	Cantidad	País	Cantidad
Argentina	15	España	79
Brasil	62	Honduras	1
Chile	10	México	23
Colombia	35	Panamá	1
Costa Rica	1	Perú	5
Ecuador	5	Venezuela	3
El Salvador	1	Total	241

Fuente: GRI Data Partner – AG Sustentable

6.3. Metodología y Variable de Análisis

Se realizara un estudio descriptivo sobre los Informes de Verificación Externa objeto de estudio del presente trabajo. El mismo consistirá en el relevamiento de las variables definidas para cada uno de los contenidos que los Informes de Verificación Externa deben tener de acuerdo a las normas RT 37 e ISAE 3000. A efectos de poder abordar el entendimiento del problema planteado, y de acuerdo a uno de los objetivos mencionados anteriormente, estos contenidos son segmentados y asociados a las dimensiones de aseguramiento definidas en el marco conceptual, A continuación se expone el contenido que deben tener los informes de verificación externa, mencionando con “Si” o “No” la referencia a la norma correspondiente, y la asociación a la Dimensión de Aseguramiento:

NORMA		CONTENIDO	DIMENSION DE ASEGURAMIENTO
ISAE 3000	RT 37		

SI	SI	DESTINATARIO	APETITO
NO	SI	MOTIVO DEL ENCARGO	APETITO
SI	SI	IDENTIFICACION DE CRITERIOS APLICADOS PARA LA ELABORACION DE LOS REPORTES	METODOLOGIA
SI	SI	NORMAS DE REVISION UTILIZADAS	METODOLOGIA
SI	SI	TAREAS REALIZADAS	METODOLOGIA
SI	SI	NIVEL DE ASEGURAMIENTO OTORGADO	METODOLOGIA
SI	NO	USO DEL TRABAJO DE UN TERCERO EXPERTO	METODOLOGIA
SI	SI	CONCLUSION	METODOLOGIA
SI	SI	FECHA DEL INFORME	ALCANCE
SI	SI	OBJETO DEL TRABAJO	ALCANCE
SI	SI	IDENTIFICACION DEL PROFESIONAL	PROVEEDOR
SI	NO	DECLARACION DE CUMPLIMIENTO DE NORMAS DE CALIDAD	PROVEEDOR
SI	SI	DECLARACION DE CUMPLIMIENTO DE REQUERIMIENTOS ETICOS	PROVEEDOR
SI	SI	DECLARACION DE CUMPLIMIENTO DE	PROVEEDOR

		INDEPENDENCIA	
SI	SI	TITULO	COMUNICACIÓN
SI	SI	OBSERVACIONES / RECOMENDACIONES ¹⁰	COMUNICACIÓN

En el ANEXO II del presente trabajo se definen cada uno de los contenidos antes mencionados de acuerdo a la ISAE 3000 y RT 37.

Respecto a las variables a relevar dentro de cada uno de los contenidos, en el ANEXO III se detallan.

El contenido, la asociación a las dimensiones y las variables de análisis elegidas son consideradas suficientes y apropiadas a efectos de tener un entendimiento de la situación actual de los Informes de Verificación Externa y trabajar sobre el problema de investigación planteado. Lo anterior no significa que puedan existir otros criterios que aporten resultados a otras preguntas que pueda hacerse el lector. Son bienvenidos aquellos relevamientos con nuevas esquemas de análisis que aporten nuevos conocimientos.

7. RESULTADOS

Los resultados fueron segmentados de acuerdo a los siguientes parámetros:

- General. Es la sumatoria de todos los resultados sin diferenciación de las empresas que son Públicas y No Públicas.
- Empresas Públicas. Es la sumatoria de todas las empresas que son públicas, es decir, que tienen cotización bursátil en mercado de valores.
- Empresas No Públicas. Es la sumatoria de los resultados de las empresas que no son públicas, es decir, no tienen cotización bursátil en mercado de valores.

A continuación se expone un resumen de los resultados.

Resultados Apetito.

TIPO DE RESULTADO	Q	APETITO					
		A QUIEN SE DIRIGE LOS INFORMES?					
		Alta Dirección	A la empresa	Depto RSE	Grupos de Interés	Otros	Sin Mención
GENERAL	241	56,4%	17,4%	2,1%	9,1%	1,2%	19,5%

¹⁰ Por razones prácticas y de conveniencia, consideramos que los Párrafos de Énfasis y de Otras Cuestiones mencionados por la RT 37 y la ISAE 3000 cumplen con la intencionalidad de dar mayor información a usuario de los trabajos de aseguramiento, de la misma manera que cuando se detallan Observaciones y/o Recomendaciones en los informes de Verificación Externa. En este sentido, se agrupan bajo esta variable todo tipo de información referida a Énfasis, Otras Cuestiones, Observaciones y/o Recomendaciones.

EMPRESAS PUBLICAS	131	57,3%	17,6%	2,3%	7,6%	0,8%	19,8%
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	55,5%	17,3%	1,8%	10,9%	1,8%	19,1%

Resultados Metodología. Marco Conceptual.

TIPO DE RESULTADO	Q	METODOLOGIA							
		MARCO CONCEPTUAL							
		NORMAS DE REPORTE UTILIZADAS							
		NO MENCIONA	GRI	AA1000	RT 36	REPORTE INTEGRADO	PACTO GLOBAL	ISO 26000	OTROS
GENERAL	241	1,2%	95,9%	9,5%	0,4%	3,3%	5,4%	1,2%	5,4%
EMPRESAS PUBLICAS	131	0,8%	97,7%	12,2%	0,0%	3,8%	4,6%	1,5%	3,1%
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	1,8%	93,6%	6,4%	0,9%	2,7%	6,4%	0,9%	8,2%

TIPO DE RESULTADO	Q	METODOLOGIA					
		MARCO CONCEPTUAL					
		NORMAS DE ASEGURAMIENTO UTILIZADAS					
		NO MENCIONA	ISAE 3000	AA1000	RT 35	RT 37	OTROS
GENERAL	241	6,6%	69,7%	23,2%	2,1%	0,8%	17,4%
EMPRESAS PUBLICAS	131	4,6%	75,6%	29,0%	3,8%	0,0%	14,5%
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	9,1%	62,7%	16,4%	0,0%	1,8%	20,9%

Resultados Metodología. Nivel de Aseguramiento.

TIPO DE RESULTADO	Q	METODOLOGIA			
		NIVEL DE ASEGURAMIENTO			
		TIPO DE ASEGURAMIENTO			
		NO MENCIONA TIPO	RAZONABLE	LIMITADO	OTRO
GENERAL	241	8,7%	11,2%	78,0%	6,6%
EMPRESAS PUBLICAS	131	8,4%	11,5%	83,2%	5,3%
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	9,1%	10,9%	71,8%	8,2%

METODOLOGIA
NIVEL DE ASEGURAMIENTO

ASEGURAMIENTO RAZONABLE			
TIPO DE RESULTADO	Q	MENCIONA TAREAS NO REALIZADAS	NO MENCIONA TAREAS NO REALIZADAS
GENERAL	27	0,0%	100,0%
EMPRESAS PUBLICAS	15	0,0%	100,0%
EMPRESAS NO PUBLICAS	12	0,0%	100,0%

METODOLOGIA				
NIVEL DE ASEGURAMIENTO				
ASEGURAMIENTO LIMITADO				
TIPO DE RESULTADO	Q	MENCIONA TAREAS REALIZADAS	NO MENCIONA TAREAS REALIZADAS	MENCIONA TAREAS NO REALIZADAS
GENERAL	188	100,0%	0,0%	8,0%
EMPRESAS PUBLICAS	109	100,0%	0,0%	9,2%
EMPRESAS NO PUBLICAS	79	100,0%	0,0%	6,3%

METODOLOGIA					
NIVEL DE ASEGURAMIENTO					
OTROS TIPOS DE ASEGURAMIENTO					
TIPO DE RESULTADO	Q	MENCIONA TAREAS REALIZADAS	NO MENCIONA TAREAS REALIZADAS	MENCIONA TAREAS NO REALIZADAS	NO MENCIONA TAREAS NO REALIZADAS
GENERAL	16	18,8%	81,2%	87,5%	12,5%
EMPRESAS PUBLICAS	7	28,6%	71,4%	100,0%	0,0%
EMPRESAS NO PUBLICAS	9	11,1%	88,9%	77,8%	22,2%

TIPO DE RESULTADO	Q	METODOLOGIA	
		NIVEL DE ASEGURAMIENTO	
		USA TRABAJO EXPERTO	TIENE CONCLUSIONES
GENERAL	241	11,2%	88,0%
EMPRESAS PUBLICAS	131	16,8%	93,1%
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	4,5%	81,8%

Resultados Alcance.

TIPO DE RESULTADO	Q	ALCANCE			
		FECHAS		OBJETO DEL ASEGURAMIENTO	
		TIENE FECHA DE INFORME ASEGURAMIENTO	MENCIONA PERIODO DEL REPORTE SOSTENIBILIDAD	INFORMACION CUBIERTA	LIMITACIONES AL ALCANCE
GENERAL	241	95,4%	37,8%	42,7%	30,3%
EMPRESAS PUBLICAS	131	94,7%	36,6%	46,6%	33,6%
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	96,4%	39,1%	38,2%	26,4%

ALCANCE					
DIFERENCIA DE TIEMPO ENTRE FECHA DE INFORME Y FECHA CIERRE REPORTE (EN MESES PROMEDIO)					
TIPO DE RESULTADO	Q	1 a 3 meses	4 a 5 meses	6 a 9 meses	igual o más de 10 meses
GENERAL	204	35,3%	34,8%	25,5%	4,4%
EMPRESAS PUBLICAS	112	42,0%	36,6%	17,9%	3,6%
EMPRESAS NO PUBLICAS	92	27,2%	32,6%	34,8%	5,4%

ALCANCE					
DIFERENCIA DE TIEMPO ENTRE FECHA DE INFORME Y FECHA CIERRE REPORTE (EN MESES PROMEDIO)					
TIPO DE RESULTADO	Q	1 a 3 meses	4 a 6 meses	7 a 9 meses	igual o más de 10 meses
GENERAL	204	35,3%	46,6%	13,7%	4,4%
EMPRESAS PUBLICAS	112	42,0%	45,5%	8,9%	3,6%
EMPRESAS NO PUBLICAS	92	27,2%	47,8%	19,6%	5,4%

Resultados Proveedor.

TIPO DE RESULTADO	Q	PROVEEDOR						
		IDENTIFICACION PROFESIONAL				CRITERIOS DE CALIDAD		
		BIG FOUR	OTRAS FIRMAS AUDITORAS	CERTIFICADORAS	OTROS	UTILIZA NORMAS CALIDAD	DECLARACION INDEPENDENCIA	UTILIZA NORMAS DE ETICA
GENERAL	241	67,2%	4,6%	10,4%	17,8%	1,2%	82,6%	52,3%
EMPRESAS PUBLICAS	131	76,3%	0,8%	7,6%	15,3%	1,5%	85,5%	55,0%
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	56,4%	9,1%	13,6%	20,9%	0,9%	79,1%	49,1%

Resultados Comunicación.

TIPO DE RESULTADO	Q	COMUNICACIÓN							
		SE PUBLICAN OBSERVACIONES/RECOMENDACIONES	SE PUBLICAN OBSERVACIONES/RECOMENDACIONES RESPECTO A:						OTROS
			PRINCIPIOS DEL CONTENIDO DEL REPORTE	PRINCIPIOS DE LA CALIDAD DEL REPORTE	INCLUSIVIDAD	RELEVANCIA	CAPACIDAD DE RESPUESTA		
GENERAL	241	53,1%	2,1%	2,1%	18,7%	18,7%	17,4%	44,0%	
EMPRESAS PUBLICAS	131	58,8%	2,3%	3,1%	23,7%	23,7%	22,9%	46,6%	
EMPRESAS NO PUBLICAS	110	46,4%	1,8%	0,9%	12,7%	12,7%	10,9%	40,9%	

TIPO DE RESULTADO	COMUNICACIÓN					
	TIENE RECOMENDACIONES. SEGÚN CADA TIPO DE NIVEL DE ASEGURAMIENTO					
	Q	RAZONABLE	Q	LIMITADO	Q	OTROS
GENERAL	27	55,6%	188	53,2%	16	81,3%
EMPRESAS PUBLICAS	15	73,3%	109	58,7%	7	5,5%
EMPRESAS NO PUBLICAS	12	33,3%	79	45,6%	9	8,9%

De los cuadros resúmenes anteriores se desprende alguno de los siguientes resultados:

- **Apetito.** Se observa que la mayoría de los informes, con el 56,4% de los casos, está dirigido a la Alta Dirección y el 19,5% no especifica a quién está dirigido. Por otro lado, el 87,1% de los informes se dirige a un solo Grupo de Interés y solo el 11,4% está dirigido a los Grupos de Interés de la Empresa. En la desagregación de Empresas Publicas y No Publicas estos resultados no parecen diferir significativamente.
- **Metodología. Normas de Reporte Utilizadas.** Se observa que la casi totalidad de los Reportes de Sostenibilidad fueron asegurados en función del cumplimiento del estándar del GRI para la elaboración de los Reportes, y la norma de Accountability es la segunda más usada con el 9,5%. Solo una muy pequeña cantidad, el 1,2%, no menciona qué estándar de elaboración de Reporte de Sostenibilidad fue evaluado en el trabajo de aseguramiento. Adicionalmente, el 81,9% de los trabajos de aseguramiento evaluó el cumplimiento de un solo estándar de elaboración de Reporte de Sostenibilidad, mientras que el 14,7% lo evaluó en función del cumplimiento de dos estándares. En la desagregación de Empresas Publicas y No Publicas consideramos que sólo merece la atención el hecho de que en las Empresas Publicas aumenta la cantidad de aseguramientos que evalúan el cumplimiento de dos estándares de elaboración de Reportes de Sostenibilidad, siendo el 16,9% para Empresas Publicas y el 12% para Empresas No Publicas.
- **Metodología. Normas de Aseguramiento Utilizadas.** Se observa que la norma de aseguramiento más utilizada es la ISAE 3000 con el 69,7%, mientras que la norma Accountability es la segunda más usada con el 23,2%. Y el 6,6% de los informes de aseguramiento no menciona qué norma de Aseguramiento fue utilizada para realizar los trabajos. Estos porcentajes cambian ligeramente cuando se desagrega entre Empresas Publicas y No Publicas. Los informes que no mencionan norma de aseguramiento

utilizada cae al 4,6% en Empresas Publicas y aumenta al 9,1% en Empresas No Publicas. Por otro lado, en Empresas Publicas aumenta la utilización de la norma ISAE 3000 al 75,6% mientras que en Empresas No Publicas el porcentaje cae al 62,7% en contraposición del aumento de “Otras Normas Utilizadas” que sube al 20,9% respecto al resultado general del 17,4%. En cuanto a la cantidad de normas de aseguramiento utilizadas la mayoría de los trabajos de aseguramiento, con el 78,7%, utiliza una sola norma de aseguramiento y el 21,3% utiliza dos normas de aseguramiento. Estos resultados desagregados entre Empresas Públicas y No Publicas muestran, respecto a los resultados generales, un incremento de trabajos que utiliza dos normas de aseguramiento en Empresas Publicas pasando del 21,3% al 28,8%, y un decremento en Empresas No Publicas pasando del 21,3% al 12%.

- Metodología. Nivel de Aseguramiento. Respecto a las Tareas Realizadas, el 90,9% de los informes de aseguramiento menciona las tareas realizadas para la ejecución de los trabajos de aseguramiento, mientras que el 7,5% menciona qué tareas específicas no fueron realizadas. En cuanto al Tipo de Aseguramiento, la mayoría se trata de Aseguramiento Limitado con el 78%, el 8,7% no menciona el tipo de aseguramiento, el 11,2% se trata de Aseguramiento Razonable y el 6,6% se trata de otro tipo de Aseguramiento distinto a los anteriores mencionados no pudiendo ser definido qué grado de seguridad otorga respecto a los trabajos realizados. Por último, el 11,2% de los informes de aseguramiento menciona la utilización de un trabajo experto de terceros y el 88% tiene un apartado específico de Conclusiones del trabajo realizado. En la desagregación de los resultados, en las Empresas Publicas se observa un leve incremento en los informes de aseguramiento que mencionan las tareas realizadas y tareas no realizadas en contrario a lo que pasa en Empresas No Publicas que se observa una leve disminución. En las Empresas Publicas también baja la cantidad de informes que no hacen mención al tipo de aseguramiento, aumentando al mismo tiempo la cantidad de trabajos con Aseguramiento Limitado siendo el caso contrario para Empresas No Publicas. En cuanto a la utilización de Trabajo Experto de Terceros y la mención de apartado específico de Conclusiones, se observa un leve incremento de la mención de esta información en Empresas Publicas y un decremento en Empresas No Publicas.
- Alcance. Casi la totalidad de los trabajos de aseguramiento, el 95,4%, menciona la fecha en que se finalizaron estos trabajos definiendo de esta manera el alcance temporal de la responsabilidad sobre los hechos conocidos respecto las actividades de la empresa asegurada. No se observan cambios de notoriedad en la desagregación de Empresas

Publicas y No Publicas. Respecto al periodo de actividades de la empresa asegurada, sólo el 37,3% de los informes de aseguramiento menciona el periodo de actividades “desde” y “hasta” que evaluado, es decir, la mayoría de los informes de aseguramiento no deja claro el periodo de actividades revisado y asegurado. Este resultado disminuye al 33,6% en Empresas Publicas y aumenta al 48,2% en Empresas No Publicas. Respecto al Objeto Asegurado, el 42,7% de los Informes de Aseguramiento menciona explícitamente la información cubierta por el trabajo, es decir, menciona explícitamente y en forma detallada qué información cualitativa y cuantitativa contenida en el Reporte de Sostenibilidad fue asegurado. Por otro lado el 30,3% menciona limitaciones para la realización de los trabajos de aseguramiento que se tuvieron como objetivo. Estos dos últimos resultados se observa levemente incrementados para Empresas Públicas pasando al 46,6% y 33,6% respectivamente.

- Proveedor. Identificación Profesional. El 67,2% de los trabajos es realizado por alguna Big Four, aumentado al 76,3% cuando se trata de Empresas Publicas y disminuyendo al 56,4% en Empresas No Publicas. En Segundo lugar quedan “Otras Consultoras” 17,8%, disminuyendo al 15,3% para Empresas Publicas y aumentado al 20,9% para Empresas No Publicas.
- Proveedor. Criterios de Calidad. El 82,6% de los profesionales declaran ser independientes respecto a la empresa asegurada, aunque sólo el 1,2% menciona el cumplimiento de normas de calidad y el 52,3% declara la utilización y cumplimiento de normas y/o criterios de ética. Los resultados no cambian significativamente en la desagregación de Empresa Publicas y No Publicas.
- Comunicación. El 53,1% de los trabajos de aseguramiento, es decir la mayoría, comunica en los informes recomendaciones y/u observaciones sobre los Reportes de Sostenibilidad revisados. Este porcentaje aumenta al 58,8% en Empresas Publicas y baja al 46,4% en Empresas No Publicas. La mayoría de estas recomendaciones, el 44%, no está explícitamente especificada como recomendación y/u observación al cumplimiento de los Principios para la Elaboración de Reportes de Sostenibilidad del GRI ni a los Principios para el entendimiento, gestión, y mejora del desempeño en materia de Sostenibilidad sugerida por la norma Accountability.

8. CONCLUSIONES

8.1. Conclusiones según las Dimensiones del Marco Conceptual

Los resultados obtenidos muestran una gran cantidad de datos que deben leerse con dedicación de tiempo y escepticismo a efectos de no caer en mal interpretaciones. No obstante entendemos que los resultados son claros en cuanto a un punto: se puede hacer un análisis de qué información exponen y no exponen los Informes de Aseguramiento pudiéndose abordar, en conjunto al Marco Teórico, a un diagnóstico y cuestionamiento respecto a la suficiencia y/o ausencia de la información divulgada en estos informes y abordar una respuesta a la problemática planteada.

En línea con el párrafo anterior, en términos generales, podemos concluir que existe una gran diversidad de información expuesta en los Informes de Aseguramiento. Por esto, las conclusiones serán abordadas para cada Dimensión propuesta en el Marco Conceptual.

Apetito.

En el Marco Conceptual se dejó planteada la importancia de la definición de quienes son los demandantes de los trabajos de aseguramiento y la audiencia a quiénes se dirige siendo que de estos Grupos de Interés se deberá cubrir las expectativas por los trabajos realizados. Siendo esto así, los resultados del relevamiento muestran que el 19,5% de los trabajos no especifican a quien va dirigido el trabajo y la mayoría se destinan a algún grupo de interés interno de la empresa siendo en su mayoría a la Alta Dirección. Resulta notorio que no sea moneda corriente que estos trabajos estén dirigidos a un abanico más amplio de Grupos de Intereses. En este sentido, si el Marco Conceptual resulta aplicable debería llegarse a la conclusión de que la mayoría de los trabajos, a priori, no están planificados para responder a las expectativas de Grupos de Interés excepto a la Alta Dirección o personal interno de la empresa.

Metodología. Marco Conceptual.

En general se observa que no hay problemas de omisión de esta información en los Informes de Aseguramiento. Solo en el 1,2% de los casos no se detalla las normas de Reporte de Sostenibilidad utilizadas para la evaluación del trabajo de aseguramiento, y el 6,6% de los casos no menciona qué normas de aseguramiento fueron utilizadas para realizar los encargos. No obstante, entendemos que no son aceptables los trabajos e informes que omitan esta información. Por otro lado, los resultados muestran que las normas más utilizadas para la evaluación del cumplimiento de los Reportes de Sostenibilidad es la del GRI, siendo las normas del Accountability las segundas más utilizadas. Estas normas no son de elección optativa para el profesional que asegura sino que viene dado por los estándares elegidos para reportar por parte de empresas que son aseguradas. En este sentido, el GRI y Accountability son las normas más utilizadas para la elaboración de Reportes de Sostenibilidad aunque no hay que dejar de decir

que no son las únicas, existiendo también otras normas que aparecen en los resultados. Respecto a las normas de aseguramiento, la ISAE 3000 es la más utilizada siendo el 69,7% de los resultados. En segundo lugar son utilizadas las normas del Accountability con el 23,2% de los casos. Respecto a estos resultados, consideramos importante poner en consideración si la utilización de normas que se alejen de la ISAE 3000 son aceptables siendo que esta norma es la más reconocida y con más trayectoria en los mercados a efectos de la realización de trabajos de aseguramiento. Asimismo, dado el carácter multidisciplinar de los temas de Sostenibilidad, y siendo que esta norma proviene de la profesión de Contadores Públicos, entendemos que debería analizarse el impacto y las implicancias de la posible existencia de trabajos de aseguramiento bajo normas ISAE 3000 pero hechos por profesiones distintas a Contadores Públicos.

Metodología. Nivel de Aseguramiento.

De acuerdo al marco conceptual, una de las principales diferencias entre el Aseguramiento Razonable y el Limitado es que en el primero hay un entendimiento del Sistema de Control Interno de la empresa que respalda la información divulgada en los Reportes de Sostenibilidad. Además, en el Aseguramiento Limitado el profesional tiene un menor entendimiento de la información que se revisa. De acuerdo a esto, de los resultados se desprenden las siguientes conclusiones: el 78% de los encargos de aseguramiento dan una Seguridad Limitada lo que significa que, de acuerdo al marco conceptual, no hay un entendimiento acabado del Sistema de Control Interno y/o de la información revisada. Solo el 11,2% da Seguridad Razonable. Habría que profundizar la línea de investigación para obtener conclusiones respecto a la interpretación de estos resultados, no obstante entendemos que no resulta raro que la mayoría de los trabajos expresen que no hay un entendimiento acabado del sistema de información en temas de Sostenibilidad. Esto es coherente con lo expresado a lo largo del trabajo en cuanto a que los temas de Sostenibilidad son complejos y en una etapa de reconocimiento y desarrollo en cuanto a su interpretación y entendimiento para la toma de decisiones en las actividades diarias. También este resultado tiene coherencia con la afirmación de que los Reportes de Sostenibilidad no son equilibrados en la divulgación de información ambiental-social en cuanto a los impactos positivos y negativos de sus actividades, asumiendo que esta falta de equilibrio se debe a la falta de entendimiento e interpretación de los temas de sostenibilidad más que a la mala voluntad de las empresas que emiten los reportes.

Continuando con el análisis y conclusiones de los resultados del Nivel de Aseguramiento, para aquellos trabajos que tuvieron una Seguridad Limitada son pocos, el 8,7%, los que mencionan Tareas No Realizadas. De acuerdo al Marco Conceptual es recomendable en los casos de Aseguramiento Limitado mencionar las Tareas No Realizadas que deberían haberse hecho para

dar un Aseguramiento Razonable. Si bien esto puede no ser posible por la misma razón que se hace un Aseguramiento Limitado en vez de razonable, es decir, (IAASB, 2009) por la existencia de información cualitativa o subjetiva, marco metodológico débil, o limitaciones en la obtención de evidencias de la información revisada, se deja planteado el interrogante de si el resultado del 8,7% de los casos no podría haber sido mayor lo que implicaría una falta de transparencia en la divulgación de información. Y para los trabajos que tuvieron Seguridad Razonable, es destacable que el 55,6% de los Informes de Aseguramiento de estos trabajos exprese Recomendaciones/Observaciones. Entendemos que tiene sentido esto por la misma razón que en el párrafo anterior para los trabajos de Revisión Limitada: los temas de Sostenibilidad están en una etapa de desarrollo en cuanto a su interpretación y entendimiento para la toma de decisiones por lo que no debería ser esperable que de los trabajos de aseguramiento sobre Reportes de Sostenibilidad, sean de nivel Razonable, Limitado o cualquier otro Nivel, no surjan temas/propuestas/recomendaciones significativas de mejoras. Sino todo lo contrario, debería ser moneda corriente y además deberían comunicarse en los Informes de Aseguramiento a efectos de la correcta toma de decisiones por parte de los usuarios de estos informes y de los Grupos de Interés de la Empresa.

Alcance.

De los resultados se desprende que no son la mayoría de los Informes de Aseguramiento los que dan suficiente cantidad y calidad de información respecto al alcance. En esto, el 37,3% menciona explícitamente el periodo de actividades de la empresa que fue cubierto por el trabajo de aseguramiento. Por otro lado, el 42,7% menciona en forma detallada y explícita la información que fue cubierta y el 30,3% menciona si existieron limitaciones al alcance de los trabajos de aseguramiento. Con este nivel de divulgación de información en temas de Alcance en los Informes de Aseguramiento entendemos que se corre el riesgo de que no quede claro, tal como se expresó en el marco conceptual, el tipo de información asegurada en cuanto a su componente cualitativo y cuantitativo ni tampoco qué información del Reporte no está asegurada, y por ende, dejando espacio a interpretaciones ambiguas respecto a la calidad y el alcance del trabajo de aseguramiento y la posibilidad de que las expectativas de los usuarios de los Informes de Aseguramiento no sean cubiertas en forma satisfactoria.

Por otro lado, se propone al lector del presente trabajo a que haga un análisis crítico respecto a la diferencia de tiempo existente entre, la fecha de firma de los Informe de Aseguramiento por parte del profesional Asegurador, y la fecha de cierre del período del reporte. Si bien la mayoría de los Informes de Aseguramiento fueron firmados con fecha de hasta cinco meses respecto a la fecha de cierre del periodo del Reporte de Sostenibilidad, existe un 29,9% que fue firmado en un tiempo mayor o igual a seis meses desde la fecha de cierre del periodo del Reporte de

Sostenibilidad objeto de aseguramiento. Siendo que la fecha con que se firma el Informe de Aseguramiento representa la fecha en que finalizan los trabajos realizados por parte del profesional, ponemos a consideración del lector el hecho de la necesidad de la mayor cercanía posible entre la fecha en que se finalizan los trabajos de aseguramiento y la fecha de cierre del periodo reportado por parte de la empresa para que estos trabajos sean lo más oportunos posibles y cercanos a la fecha de finalización de las actividades que reportan las empresas.

Proveedor.

En la identificación profesional del proveedor surge que el 67,2% corresponde a alguna de las cuatro consultoras que lideran los rankings mundiales firmas más grande de auditoría en el mundo de cantidad de firmas auditadas (Big Four). No obstante no son los únicos proveedores de aseguramiento, apareciendo no solo otras firmas auditoras sino también Certificadoras y otras firmas u consultores privados. En esta variedad de proveedores, resulta interesante la declaración que hacen en sus informes de aseguramiento respecto a la calidad de sus trabajos. El 82,6% declara que son independientes, el 52,3% declara la utilización de normas/criterios éticos para la realización de sus trabajos, y solo el 1,2% declara la utilización de algún estándar de calidad. Más allá que estos criterios son exigidos por la norma ISAE 3000, entendemos que son exigencias apropiadas si algún Grupo de Interés quiere conocer más sobre las garantías que este proveedor le ofrece en cuanto a estándares de calidad de los trabajos de aseguramiento. Es por esto que para los casos en que no se mencione este tipo de información podría interpretarse como una debilidad por parte del proveedor de aseguramiento a la hora de demostrar la integridad profesional para la realización de sus tareas. Nos parece importante resaltar lo expresado en el Marco Conceptual en cuanto a la elección del proveedor de aseguramiento: es un escenario ideal que los proveedores de Aseguramiento sean elegidos por los Grupos de Interés. Bajo este contexto, dejamos al lector la interpretación que pueda dársele en este sentido al hecho de que los Informes de Aseguramiento no están dirigidos en su mayoría a Grupos de Interés Externos, según se explicó en las conclusiones de la dimensión Apetito, y también el hecho de que en muchos casos no exista mención la utilización de estándares de calidad mínima de trabajo.

Comunicación.

Los resultados muestran que el 53,1% de los casos expone en el Informe de Aseguramiento observaciones/recomendaciones sobre el Reporte de Sostenibilidad revisado. Hay coincidencia entre los autores que fueron referenciados bibliográficamente, entre las Norma ISAE 3000, y Accountability, el hecho de que publicar Observaciones/Recomendaciones hace a una más clara comunicación de los trabajos realizados y a una mayor transparencia. Es por esto que se

considera de suma importancia que se tome como práctica habitual la redacción de un título específico que mencione Observaciones/Recomendaciones sobre los Reportes de Sostenibilidad. No mencionar nada en este aspecto se interpreta como que no existen errores o mejoras pendientes de carácter significativo que pueda resultar de interés a los usuarios de los Informes de Aseguramiento a efecto de la toma de decisiones. Esto último debería resultar de dudosa credibilidad si reconocemos la problemática con la que se empezó el presente trabajo de investigación respecto a la dudosa credibilidad que tienen los Reportes de Sostenibilidad y su falta de equilibrio en la divulgación de impactos tanto positivos como negativos en temas sociales, ambientales y de gobernabilidad. Reconocer que hay mejoras significativas por realizar en los Reportes de Sostenibilidad debería ser la moneda corriente, y no reconocer que hay temas significativos por resolver debería resultar sospechoso. En sintonía con esto, no consideramos que sea casualidad que el 78% de los aseguramientos sea Limitado y el resto se divida entre Razonable y otros tipos de aseguramiento que no tienen que ver con ninguno de estos dos tipos de Aseguramientos. El hecho que la mayoría de los aseguramientos sea limitado podría interpretarse como el reconocimiento de que existen dificultades para el entendimiento de la información de manera tal de poder dar un mayor grado de aseguramiento, es decir, Razonable. Incluso el IFAC (2011) plantea los interrogantes alrededor de la información no financiera cuando reconoce que el análisis del significado de la información contenida en los Reportes de Sostenibilidad suele ser débil o insuficiente, no quedando claro cómo están interpretando y utilizando los usuarios esta información en sus análisis y decisiones. En el Anexo IV se transcribieron algunas observaciones/recomendaciones que fueron publicadas en los Informes de Aseguramiento y que se hemos considerado como buenos ejemplos de transparencia.

8.2. Conclusiones respecto a la segregación entre Empresas Públicas y No Públicas

En general se observa para todas las Dimensiones definidas en el Marco Conceptual, excepto para Apetito, una mayor divulgación de información, aunque no de manera significativa, en los Informes de Aseguramiento que corresponden a Empresas Publicas. No fue tema de investigación del presente trabajo encontrar una respuesta al resultado mencionado y entender si se puede tratar de una tendencia, no obstante es reconocible el hecho de que el entorno regulatorio de las Empresas Publicas es más exigente en cuanto a la demanda y transparencia de información. Si bien se ha reconocido a lo largo del trabajo el contexto de voluntariedad en la emisión de Reportes de Sostenibilidad y el aseguramiento de los mismos, y sus implicancias sobre la falta de equilibrio y poca confiabilidad de la divulgación de información no financiera, entendemos que resulta factible creer que la exigencia del marco regulatorio (ya sea normativo o del mercado en general) en el que se encuentran inmersas las Empresas Publicas induzca a que los Informes de Aseguramiento de Empresas Publicas tengan más contenido informativo respecto a los trabajos realizados y sus resultados y conclusiones.

8.3. Conclusiones Finales

En general los resultados muestran que los Informes divulgaron el Contenido, que se definió en el capítulo 6.3 como contenido mínimo para que se garantice la calidad y transparencia de los trabajos de aseguramiento, aunque con la particularidad de que ninguno lo cumplió en su totalidad. En otras palabras, en la práctica se demuestra el cumplimiento del Marco Conceptual para el entendimiento de los trabajos de aseguramiento aunque en forma parcial en cada uno de los Informes revisados. Este hecho sugiere la posibilidad de criticar la falta de información en los Informes de Aseguramiento, sobre todo al darse la situación que algunos Informes dan más explicaciones que otros respecto a los trabajos realizados y los resultados.

En agregado a lo anterior, en donde se observa que algunos Informes explican más que otros en cuanto a lo hecho y los resultados, se observa que existe gran diversidad de formas de comunicar los trabajos de aseguramiento. Pero no solo esto, sino que también existe diversidad en cuanto a metodología usadas, normas aplicadas, alcances de los trabajos, y proveedores de aseguramiento. También se observan Informes que carecen de información suficiente que demuestre el estándar calidad utilizado en la realización de los trabajos. Incluso se han encontrado, a nuestro juicio en forma suficiente, Informes que de acuerdo a su contenido no podrían considerarse trabajos de aseguramiento de acuerdo a las normas ISAE 3000 y/o RT 37. En este sentido, en la falta de uniformidad de criterios y normas utilizadas tanto para realizar los trabajos como para comunicarlos a través de los Informes de Aseguramiento, resulta difícil comparar los trabajos de aseguramiento restándole claridad a las conclusiones de los mismos. Esto entendemos que no solo afecta al cumplimiento de las expectativas de los grupos de interés a la hora de hacer uso de los Informes de Aseguramiento, sino que también no simplifica la toma de decisiones.

En la intencionalidad de tender hacia una mayor transparencia en la divulgación de información tanto financiera como no financiera (esta última es la información que caracteriza a los Reportes de Sostenibilidad), lo dicho en el párrafo anterior no contribuye a esta demanda de transparencia por la misma razón que no simplifica la toma de decisiones, es decir, por la falta de uniformidad en los criterios de trabajo utilizados y su comunicación a través de los Informes de Aseguramiento. En consonancia con esto, ponemos en tela de juicio el hecho de que existan trabajos que comuniquen y otros que no lo hagan respecto a temas relacionados con recomendaciones de mejora y/u observaciones sobre debilidades en la divulgación de información de temas de Sostenibilidad. El 53,1% de los Informes tiene recomendaciones/observaciones lo que demuestra la vigencia de la práctica de dar tratamiento de estos temas en los Informes. Sin embargo son pocos los que lo hacen específicamente sobre

los principios rectores de elaboración de los Reportes mencionado en el Marco Conceptual, esto es, Principios para determinar su contenido y Principios para determinar su Calidad. También son pocos lo que relacionas estas Recomendaciones/Observaciones con los Principios definidos por la norma Accountability para buena gestión estratégica de los temas de Sostenibilidad, esto es, Principios de Inclusividad, Relevancia y Capacidad de Respuesta. Frente a esto, surge el interrogante de si el resto de los Informes no dice nada sobre este tema porque no hay nada por mejorar o debilidades a observar en los Reportes de Sostenibilidad Asegurados. Dada la problemática en los Reporte de Sostenibilidad planteada a lo largo del trabajo, creemos que esto último se debe, más que a la no existencia, a la omisión de información relevante para el usuario de los Informes.

Por último, el presente trabajo de investigación nos plantea un interrogante: para quién/es debe/n realizarse los trabajos de aseguramiento y a quién/es debe/n dirigirse los mismos. De acuerdo al Marco Conceptual responder a esta pregunta define la metodología, el alcance, y el proveedor del trabajo de aseguramiento. No debería ser lo mismo realizar un trabajo de aseguramiento de sostenibilidad a pedido y para una ONG ambiental que una ONG con intereses sociales. La tónica de los intereses de la primera probablemente gire en torno a temas como contaminación, servicios medioambientales, conservación ecosistémica, biodiversidad, mientras que la tónica de la ONG se oriente a temas de Derechos Humanos, Seguridad e Higiene Laboral, etc. El 9,1% de los trabajos de aseguramiento este dirigido a los “Grupos de Interés”, lo que nos plantea el siguiente interrogante: significa que el trabajo de aseguramiento apunta a cubrir las expectativas de los Grupos de Interés respecto a los trabajos realizados? De acuerdo al Marco Conceptual entendemos que la respuesta es afirmativa, lo que significaría que, y en función de que el 56,4% de los Informes está dirigido a la Alta Dirección, la mayoría de estos trabajos están orientados a cumplir las expectativas e intereses de la Alta Dirección que de no ser las mismas expectativas que de otros Grupos de Interés le restaría utilidad al trabajo de Aseguramiento para estos últimos.

Por todas las conclusiones anteriores, entendemos que debe ser prioritario la formulación de un estándar de cumplimiento en cuanto a los contenidos mínimos que deben tener los Informes de Aseguramiento de Reportes de Sostenibilidad, así como también la definición de qué normas de aseguramiento deben utilizarse y de qué forma.

9. LINEA DE INVESTIGACION SUGERIDA

Se recomienda continuar la línea de investigación en temas que estén relacionados con la definición de las normas a utilizar para la realización de los trabajos de aseguramiento y el desarrollo de un estándar de comunicación de los resultados de los mismos. Siendo que los temas de Sostenibilidad deben ser abordados en forma multidisciplinaria, y a la luz de los diferentes tipos de proveedores que se descubrieron a lo largo del presente trabajo, se sugiere que esta línea de investigación sea lo más consensuada posible entre los distintos campos profesionales intervinientes a efectos de evitar que cada campo profesional tenga su propia metodología y forma de comunicar los resultados. Esto último debe ser prioritario si se quiere evitar la diversidad de Informes de Aseguramiento encontrada y las ambigüedades que llevan a malinterpretaciones.

10. BIBLIOGRAFIA

- 1- ACCOUNTABILITY. “Norma de Principios de Accountability AA1000APS (2008)”. 2008.
- 2- ACCOUNTABILITY. “Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000AS (2008)”. 2008.
- 3- ACKERS, BARRY. “Corporate Social Responsibility Assurance – a study of South African publicly listed companies”. University of South Africa. 2009.
- 4- ADAMS, CAROL. “The Ethical, Social and Environmental Reporting - Performance Portrayal Gap”. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2004. Patina 731. 2004.
- 5- ADAMS, C. y EVANS, R. “Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap”. Greenlaf Publishing. 2004.
- 6- BENN, SUZANNE y Otros. “New forms of governance: changing relationships between corporate government and community” en “Corporate Governance and Sustainability”. ROUTLEDGE. 2007.
- 7- BROWN-LIBURD, HELEN y Otros. “The Role of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in Investor’s Judgments when Managerial Pay is Explicitly Tied to CSR Performance”. American Accounting Association. 2010.
- 8- CARRIZO, G. “Auditoria de Informes de Responsabilidad Social Empresaria”. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión – Sección Investigaciones Contables. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires. 2010.
- 9- COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (CEC). “Green Paper. Promoting an European framework for Corporate Social Responsibility”. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. 2001.
- 10- CORPORATE REGISTER. “The CSR Assurance Statement Report”. Corporate Register. 2008.
- 11- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. “Resolución Técnica Número 16. Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales”. 2008.
- 12- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. “Resolución Técnica Número 35. Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC”. 2013.
- 13- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. “Resolución Técnica Número 36. Normas Contables Profesionales: Balance Social”. 2013.

- 14- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. “Resolución Técnica Número 37. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”. 2013.
- 15- FROST, GEOFF y Otros. “Sustainability Reporting Assurance: Market Trends and Information Content”. CPA Australia. 2010.
- 16- GLOBAL REPORTING INITIATIVE. “The External Assurance of Sustainability Reporting”. GRI Research and Development Series. 2013.
- 17- GLOBAL REPORTING INITIATIVE. “Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad G4. Manual de Aplicación”. Global Reporting Initiative. 2013.
- 18- GRAY, ROB. “Sustainability Reporting: Who’s Kidding Whom?”. CSEAR, School of Management – University of St Andrews. Scotland. UK. 2002.
- 19- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE BOARD (IAASB). “International Standard on Quality Control 1”. International Federation of Accountants. 2009.
- 20- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). “ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments”. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). 2013.
- 21- INTERNATIONAL ETHICS STANDARD BOARD (IESBA). “Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants”. International Federation of Accountants. 2015.
- 22- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). “Sustainability Framework 2.0. Professional Accountants as Integrators”. IFAC.. 2011.
- 23- KPMG. “Cuenta Conmigo: La opinión de los lectores de Memorias de Sostenibilidad”. 2008.
- 24- KAMPS-ROELANDS, N. “Audits of Environmental Reports: Are We Witnessing the Emergence of Another Expectation Gap?”. 1999.
- 25- LIMPERG INSTITUTE. “The Social Responsibility of the Auditor. A Basic Theory on the Auditor’s Function by Professor Theodore Limperg (1879-1961) of the University of Amsterdam, with some recent comments”. Limperg Institute. The Netherlands. 1985.
- 26- LIMPERG, TH. “The function of the accountant and the Theory of Inspired Confidence. Part I”. Economics and of Accountancy. University of Amsterdam. 1932.
- 27- MACIAS DE MENDEZ VIDAL, GLADYS. “Riesgo de Auditoria y Significación”. Informe N° 16 de Auditoria. Centro de Estudios Científicos y Técnicos. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. 2009.
- 28- NACIONES UNIDAS (NU). “Objetivos del Desarrollo del Milenio. Informe de 2015”. 2015.

- 29- O'DWYER, B. y Otros. Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting". Accounting, Organization and Society N° 36. Page 31-52. Elsevier Ltd. 2011.
- 30- OLCESE, ALDO y Otros. "Manual de la Empresa Responsable y Sostenible. Conceptos, ejemplos y herramientas de la Responsabilidad Social Corporativa o de la Empresa". Mc Graw Hill. España. 2008.
- 31- SMITH, J. y Otros. "A Conceptual Framework for Investigating 'Capture' in Corporate Sustainability Reporting Assurance". Journal of Business Ethics. Springer. 2010.
- 32- SIMNETT, R. y Otros. "Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison". The Accounting Review. Vol. 84. N° 3. American Accounting Association. 2009.
- 33- UN WCED (United Nations World Commission on Environment and Development). 1987. *Our Common Future*.
- 34- WIERIKS, RALF. "The Landscape of Sustainability Assurance. Towards further shaping the assurance approach". Eburon Academic Publishers. The Netherlands. 2013.
- 35- ZADEK, S. y Otros. Accountability - The future of sustainability assurance. ACCA Research Report n° 86. Association of Chartered Accountants – Accountability. 2004.

ANEXO I

PRINCIPIOS PARA GARANTIZAR EL CONTENIDO Y LA CALIDAD DE LOS REPORTES DE SOSTENIBILIDAD (GRI 2013)

Principios para determinar el contenido del Reporte. Establecen qué se debe incluir en la memoria partiendo de las actividades, la repercusión, y las expectativas y los intereses fundamentales de sus grupos de interés. A continuación se detallan cuáles son estos principios con una breve explicación. Para mayor información sugerimos referirse la bibliografía citada.

- Participación de los Grupos de Interés. Son entidades o individuos a los que las actividades, los productos o los servicios de la organización pueden afectar de manera significativa, y cuyas acciones pueden afectar dentro de lo razonable a la capacidad de la organización para desarrollar con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos. Las expectativas y los intereses razonables de los grupos de interés son una referencia fundamental para muchas de las decisiones que se toman al elaborar la memoria. Si los grupos de interés no participan en la elaboración de la memoria ni se identifican con ella, es menos probable que las memorias se adecuen a sus necesidades, lo que a su vez provocará que sean menos creíbles para todos los grupos de interés. Para que la memoria resulte verificable es importante documentar este proceso.
- Contexto de Sostenibilidad. La información sobre el desempeño ha de describirse en su contexto. Es necesario exponer el desempeño de la organización en el contexto de los límites y la demanda de recursos ambientales o sociales en los ámbitos sectorial, local, regional o internacional. Si el Reporte se centra únicamente en la evolución del desempeño individual, o en la eficiencia de la organización, no responde a esa cuestión subyacente.
- Materialidad. Se refiere a que el reporte debe reflejar los efectos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o aquellos aspectos que influyan de un modo sustancial las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés. Determinar qué es material para un Reporte de Sostenibilidad supone también considerar los impactos económicos, ambientales y sociales que superan un umbral determinado al afectar a la capacidad de satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las necesidades de las generaciones futuras.
- Exhaustividad. Este principio abarca las dimensiones de alcance, cobertura y tiempo.
 - Alcance se refiere al rango de sostenibilidad que cubre un reporte. La suma de los aspectos e indicadores debe ser suficiente para reflejar los impactos significativos tanto económicos, ambientales y sociales. También debe permitir que los grupos de interés analicen el desempeño de la organización. La participación de los grupos de interés es clave en esta dimensión.

- Cobertura es la descripción de dónde se producen los impactos de cada aspecto material.
- Tiempo se refiere al periodo por el cual se informa los impactos de las actividades de la organización.

Principios para determinar la calidad del Reporte. Sirven para tomar mejor decisiones en aras de la calidad de la información y de una presentación adecuada. Una información de calidad permite que los grupos de interés efectúen valoraciones fundamentadas y razonables sobre el desempeño y adopten medidas oportunas. A continuación se detallan cuáles son estos principios con una breve explicación. Para mayor información sugerimos referirse la bibliografía citada.

- Equilibrio. El reporte debe reflejar tanto los aspectos positivos como los negativos del desempeño de la organización a fin de propiciar una evaluación fundamentada sobre el desempeño en general.
- Comparabilidad. La información ha de presentarse de tal manera que los grupos de interés puedan analizar la evolución del desempeño de la organización, y que este se pueda analizar con respecto al de otras organizaciones.
- Precisión. La información debe ser lo suficientemente precisa y detallada para que los grupos de interés puedan analizar el desempeño de la organización. La precisión depende del tipo de información y el destinatario de la misma. Por ej., la precisión de la información cualitativa viene determinada en gran medida por el grado de calidad, detalle y equilibrio de la presentación. La precisión de la información cuantitativa puede depender de los métodos específicos utilizados para recopilar, compilar y analizar los datos.
- Puntualidad. La organización debe presentar sus memorias con arreglo a un calendario regular, para que los grupos de interés dispongan de la información en dicho momento y puedan tomar decisiones bien fundamentadas próximas a los hechos que en ella se describen.
- Claridad. La organización debe presentar la información de modo que los grupos de interés a los que se dirige la memoria puedan acceder a ella y comprenderla adecuadamente.
- Fiabilidad. La organización ha de reunir, registrar, recopilar, analizar y divulgar la información y los procesos que se siguen para elaborar una memoria, de modo que se puedan someter a evaluación y se establezca la calidad y la materialidad de la información. La información y los datos incluidos en la memoria deberán estar respaldados por documentación y controles internos que puedan ser revisados por otras

personas distintas a las que elaboraron la memoria. La información sobre el desempeño que no se sustente en evidencias justificativas no debe figurar en una memoria de sostenibilidad a menos que represente información material y que en la memoria se indique con claridad todo elemento incierto asociado con dicha información.

ANEXO II

DEFINICIÓN DE CONTENIDOS

Título. De acuerdo a la ISAE 3000, un título apropiado ayuda a, identificar la naturaleza del Informe de Verificación Externa, y a distinguirlo de informes emitidos por otros proveedores. En particular define que el título debe demostrar el carácter independiente del proveedor de aseguramiento.

Destinatario. De acuerdo a la RT 37 e ISAE 3000, el informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del contador o a quien el contratante indicara. La norma NIVRA 3410N define como preferible que sea dirigido a los grupos de interés de la organización que reporta.

Identificación de Criterios Utilizados para la Elaboración de los Reportes. Se refiere al marco conceptual utilizado para la elaboración del Reporte de Sostenibilidad por la organización emisora. Debe mencionarse a efectos que el usuario de los Reportes entienda los criterios en que se basa la conclusión de profesional asegurador. De acuerdo a la RT 37 se debe emitir un resumen de las políticas utilizadas por la organización que elabora del reporte y otra información explicativa¹¹. Para la ISAE 3000, dadas las circunstancias puede ser relevante mencionar: el origen del criterio aplicado y si forma parte de un requerimiento legal o regulatorio, o si el criterio fue elaborado por organismos autorizados o reconocidos en la materia que se aborde; los métodos de evaluación o medición usados cuando el marco conceptual utilizado permite la elección de más de uno; cuando, existan cambios en los métodos usados para la medición o evaluación.

Normas de Revisión Utilizadas. Se refiere al marco conceptual utilizado para realizar los trabajos de aseguramiento. Tanto la RT 37 como la ISAE 3000 explicitan que deben hacer referencia a sus propias normas para llevar adelante los procesos de aseguramiento. Dada la variedad normativa existente en temas de Sostenibilidad, consideramos que son aplicables otros marcos conceptuales que refieran a temas de Aseguramiento, como por ejemplo la norma AA1000 de la organización Accountability, o la NIVRA 3410N.

¹¹ Esta definición la RT 37, en su sección III.A.ii, la hace en referencia explícita a Estados Financieros. No obstante esta norma en su Sección V.A.ii para Informes de Aseguramiento hace aplicable, por analogía, la sección III.A.ii antes citada.

Tareas Realizadas. De acuerdo a la RT 37, se debe mencionar en qué consistió el trabajo de aseguramiento¹². De acuerdo a la ISAE 3000, el resumen de tareas realizadas es necesario para el entendimiento, por parte de los potenciales usuarios, de la conclusión que emita el profesional de aseguramiento. Esta norma hace énfasis en la relevancia de este resumen para los trabajos de Aseguramiento Limitado, siendo que el nivel de aseguramiento se limita a los procedimientos que se detallan en cuanto a su naturaleza, periodo de tiempo y extensión. Incluso recomienda explicitar los procedimientos que en un Aseguramiento Razonable deben hacerse y no fueron hechos, aunque también afirma que esto puede no ser posible debido a que el análisis y entendimientos de riesgos de un trabajo con Aseguramiento Limitado es menor al de Aseguramiento Razonable. Entre los factores que se debe considerar en la redacción de este punto, se incluyen:

- 1- Circunstancias específicas de la entidad
- 2- Circunstancias específicas del trabajo de aseguramiento que afecten la naturaleza y los procedimientos realizados.
- 3- Las expectativas de los potenciales usuarios respecto al nivel de detalle a ser provisto en el Informe de Verificación Externa.

Tipo de Aseguramiento Otorgado. De acuerdo a la RT 37 e ISAE 3000 puede ser: razonable o limitado. También, de acuerdo a Simon Zadek (2004), los niveles de aseguramiento pueden ser, de menor a mayor: exactitud de la información, efectividad de los sistemas, materialidad y riesgo, cumplimiento y capacidad de respuesta.

Uso del trabajo de un tercero experto. De acuerdo a la ISAE 300, en caso de mencionarse el uso del trabajo de un tercero experto en algún aspecto del objeto que se está asegurando se debe redactar esta situación de manera tal que no pueda malinterpretarse como una disminución de las responsabilidades del profesional que otorga el trabajo de aseguramiento y emite el informe de verificación externa. En este sentido, el profesional de aseguramiento tiene la total responsabilidad por las conclusiones que expresa en su informe, haya o no utilizado el trabajo de un tercero experto.

Fecha del Informe. De acuerdo a la RT 37, esta fecha es en la que se concluye el trabajo de aseguramiento. Esta fecha limita la responsabilidad del profesional asegurador en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de emisión del Reporte de Sostenibilidad. En este sentido la norma ISAE 3000 agrega que la inclusión de este dato informa a los usuarios potenciales del informe de verificación externa que el profesional de aseguramiento ha

¹² Ver nota al pie número 8.

considerado los efectos que puedan tener, sobre la información y en el informe de verificación externa, los eventos ocurridos entre la fecha de emisión del Reporte de Sostenibilidad y la emisión del informe de verificación externa.

Objeto del trabajo. La RT 37 establece ¹³que la información que se asegura debe ser identificada con precisión y claridad, y citando la fecha y/o periodo a que se refiere. A lo anterior, la ISAE 3000 sugiere dar explicaciones sobre características del objeto que el profesional de aseguramiento considere necesario otorgar a los potenciales usuarios del informe de verificación externa, y cómo estas características puede influenciar en la precisión del mismo o en la percepción sus evidencias respaldatorias, como por ejemplo: el grado en que el objeto se compone de información cualitativa o cuantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospectiva.

Identificación del profesional. La RT 37 y la ISAE 3000 se refieren la mención del nombre del profesional o la compañía responsable de la emisión del Informe de Verificación Externa.

Declaración de cumplimiento de normas de calidad. Se refiere a la mención del cumplimiento de las normas de calidad de acuerdo a lo explicado en la dimensión “Proveedor de Aseguramiento” al hablar del “Marco Conceptual” del presente trabajo. A diferencia de la norma ISAE 3000, la RT 37 no hace mención respecto al tratamiento de este tema.

Declaración de cumplimiento de requerimientos éticos. Se refiere a la mención del cumplimiento de requerimientos éticos de acuerdo a lo explicado en la dimensión “Proveedor de Aseguramiento” al hablar del “Marco Conceptual” del presente trabajo.

Declaración de cumplimiento de independencia. Se refiere a la mención del cumplimiento de requerimientos de independencia de acuerdo a lo explicado en la dimensión “Proveedor de Aseguramiento” al hablar del “Marco Conceptual” del presente trabajo.

Párrafo de énfasis. Tanto la RT 37 como la ISAE 3000 establecen que debe explicarse en este párrafo aquellas situaciones que hagan a un mejor entendimiento, por parte del usuario potencial del informe de verificación externa, de la información reportada por la organización y que es objeto de aseguramiento. Por ejemplo: mención por parte de la organización que elabora el reporte respecto a desvío al criterio o marco conceptual utilizado para la confección del reporte, o el marco conceptual utilizado por la organización emisora del reporte es solo para fines

¹³ Ver nota al pie número 8.

específicos, cuando exista una incertidumbre significativa sobre un aspecto relevante de la información contenida en el reporte. Los autores del presente trabajo consideran que bajo este párrafo debería agregarse cuestiones relevantes no informadas por las organizaciones emisoras de los reportes.

Párrafo de otras cuestiones. Tanto la RT 37 como la ISAE 3000 establecen que dentro de este párrafo se deben redactar las explicaciones relevantes que no sean mencionadas en el objeto y que hagan a un mejor entendimiento de: el trabajo de aseguramiento efectuado, las responsabilidades del profesional o el informe de verificación externa.

Observaciones/Recomendaciones. La norma ISAE 3000 establece que el profesional de aseguramiento puede considerar útil, según las expectativas de los usuarios, efectuar en el Informe de Verificación Externa comentarios o recomendaciones que surjan de los trabajos realizados. Esta información adicional debe estar claramente separada de las conclusiones de los trabajos respecto al nivel de aseguramiento otorgado, y escrito de tal manera que no afecte a la interpretación de las conclusiones emitidas por el profesional de aseguramiento.

Conclusiones. La conclusión debe ser clara respecto a la información objeto de revisión en cuanto a si no tienen nada para observar respecto a los trabajos realizados, si existen errores materiales, o si hay limitaciones para realizar alguno de los procedimientos necesarios de acuerdo a los objetivos que se persiguen. De acuerdo a la ISAE 3000, cuando sea apropiado, se debe informar a los potenciales usuarios del informe el contexto en el cual la conclusión debe ser leída. Como parte de las conclusiones, cuando corresponda, debe utilizarse los “Párrafo de Énfasis” y “Otras Cuestiones” antes definidos.

ANEXO III. VARIABLES DE ANALISIS DE LOS CONTENIDOS

DIMENSION	CATEGORIA	CONTENIDO INFORME	VARIABLES DE ANALISIS		
APETITO		A QUIEN VA DIRIGIDO	ALTA DIRECCION	[SI/NO]	
			A LA EMPRESA	[SI/NO]	
			DEPARTAMENTO DE RSE	[SI/NO]	
			GRUPOS DE INTERES	[SI/NO]	
			OTROS	[SI/NO]	
		MOTIVO DEL ENCARGO	MENCIONA? [SI/NO]	[TITULO/S RESUMEN]	
METODOLOGÍA	MARCO CONCEPTUAL	NORMAS DE REPORTE UTILIZADAS	GRI	[SI/NO] [VERSION NORMA]	
			AA1000	[SI/NO]	
			RT36	[SI/NO]	
			REPORTE INTEGRADO	[SI/NO]	
			PACTO GLOBAL	[SI/NO]	
			ISO 26000	[SI/NO]	
			OTROS	[NOMBRE]	
			NORMAS DE ASEGURAMIENTO UTILIZADAS	ISAE 3000	[SI/NO]
				AA1000	[SI/NO]
				RT 35	[SI/NO]
	RT 37	[SI/NO]			
	OTROS	[NOMBRE]			
	NIVEL DE ASEGURAMIENTO	TAREAS REALIZADAS	MENCIONA? [SI/NO]		
			PROCEDIMIENTOS NO REALIZADOS?	[SI/NO]	
			NIVEL DE ASEGURAMIENTO OTORGADO	RAZONABLE	[SI/NO]
LIMITADO				[SI/NO]	
OTRO				[NOMBRE]	

		USO DEL TRABAJO DE UN TERCERO EXPERTO	MENCIONA?	[SI/NO]
		CONCLUSION	MENCIONA?	[SI/NO]
ALCANCE		FECHAS	DEL INFORME DE VERIFICACION EXTERNA	[FECHA]
			PERIODO DEL REPORTE	[FECHA DESDE/FECHA HASTA]
			DIFERENCIA DE MESES ENTRE REPORTE E INFORME	[CANT.MESES]
		OBJETO DEL TRABAJO	MENCIONA INFORMACIÓN CUBIERTA	[SI/NO]
			MENCIONA LIMITACIONES DE ALCANCE	[SI/NO]
PROVEEDOR		IDENTIFICACION DEL PROFESIONAL	[NOMBRE]	
		DECLARACION DE CUMPLIMIENTO DE NORMAS DE CALIDAD	[SI/NO]	
		DECLARACION DE CUMPLIMIENTO DE REQUERIMIENTOS ETICOS	[SI/NO]	
		DECLARACION DE CUMPLIMIENTO DE INDEPENDENCIA	[SI/NO]	
COMUNICACIÓN		TITULO	[SI/NO]	
		FIRMA DIGITAL	[SI/NO]	
		OBSERVACIONES / RECOMENDACIONES	PRINCIPIOS DEL CONTENIDO DEL REPORTE	[SI/NO]
			PRINCIPIOS DE LA CALIDAD DEL REPORTE	[SI/NO]
			INCLUSIVIDAD	[SI/NO]
			RELEVANCIA	[SI/NO]
			CAPACIDAD DE RESPUESTA	[SI/NO]
OTROS	[TITULO/S RESUMEN]			

ANEXO IV. OBSERVACIONES/RECOMENDACIONES

- 1-** Continuar trabajando en la matriz de materialidad, relacionada con las fuentes primarias de información y comunicación con otras partes interesadas, lo que permitirá consolidar el compromiso de la empresa con sus grupos de interés y la estrategia de sostenibilidad, así como en el proceso de presentación de informes.
- 2-** Recomendamos trabajar en la documentación de los procedimientos para la elaboración de indicadores, el establecimiento metodologías de cálculos y las personas encargadas de la validación de la información y las fuentes. Esto ayudara a fortalecer el proceso de verificación y la comprensión de los responsables en la construcción del Informe Anual y de su valor en la Sostenibilidad.
- 3-** Recomendamos continuar con los esfuerzos para integrar y profundizar los indicadores de acuerdo con el Suplemento Sectorial del GRI y G4.
- 4-** Sugerimos consolidar los esfuerzos para identificar, mantener y ampliar el alcance de los indicadores reportados en todas las áreas de la empresa, lo que mejorará la medición y gestión de impactos sobre la sostenibilidad del Grupo.
- 5-** Con la finalidad de estandarizar y agilizar la trazabilidad y verificación de los indicadores, se recomienda evaluar la posibilidad del uso y desarrollo de una herramienta que permita la recopilación de la información para cada indicador que incluya la adhesión de evidencia; esto con el objetivo de contar con información actualizada, misma que permita la validación constante por la gerencia.
- 6-** La Empresa establece en su estrategia interna la inclusión de proveedores y contratistas, por lo que se recomienda fortalecer el desarrollo de los mismos haciendo extensivas las buenas prácticas mediante auditorias, controles y capacitación en temas de control de riesgos, salud y seguridad.
- 7-** La Empresa cuenta con un robusto sistema de levantamiento de necesidades de las comunidades adyacentes a las operaciones, que permite la inclusión de las mismas, en este caso se recomienda establecer un sistema de desarrollo de pequeños proveedores lo cual permitirá fortalecer y empoderar a las comunidades e incluso contar con la participación de las mismas como proveedores de la Empresa, con lo cual se impacta y se extienden los beneficios sobre las localidades donde operan.

- 8- Área de Mejora. Fortalecer la gestión de la estrategia de sustentabilidad desde la Alta Dirección reforzando el involucramiento y conocimiento del Gobierno Corporativo.
- 9- Área de Mejora. Definir un plan para la extensión del proceso de RSE a las unidades de negocio que se desarrollan en el exterior.
- 10- Área de Mejora. Definición de objetivos de Sustentabilidad medibles en los diferentes niveles y áreas de negocio de modo de asegurar el enfoque de toda la Organización.
- 11- Área de Mejora. Continuar desarrollando mecanismos para homogeneizar el compromiso con la Responsabilidad Social en todos los niveles de la Organización.
- 12- Área de Mejora. Lograr que los proyectos o emprendimientos que surgen del Centro de Innovación Tecnológica, Empresarial y Social (CITES) se originen con fuerte enfoque en materia de RSE y sustentabilidad.
- 13- Área de Mejora. Lograr un conocimiento e involucramiento de todo el personal que representa de alguna manera a la empresa (Ej.: Productores de Seguros).
- 14- Los procesos de evaluación y selección de proveedores basado en términos sociales y ambientales ha llegado a más del 90% de los contratos de compra de la empresa, lo que reduce los riesgos de incumplimiento de los criterios de sostenibilidad y de calidad. Por otro lado, existen oportunidades de mejora en los procesos de contratación de servicios para trabajar en sucursales y locales de atención bancaria y en donde auditorías específicas pueden contribuir a mantener el nivel de servicio de los proveedores alineados con los estándares de servicio bancario.
- 15- La inclusión de "Relación con los empleados" en la lista de temas relevantes es importante debido a un reciente proceso de reestructuración del banco y también debido a su clima altamente competitivo. En las sucursales, la presión para alcanzar las metas afecta al apropiado ambiente de trabajo, algo necesario para poner en práctica acciones de Sostenibilidad.
- 16- "Eficiencia" como un tema relevante está siendo fuertemente relacionada con la reducción de utilización de recursos en todos los departamentos del banco. Sin embargo, el trabajo realizado por el departamento responsable muestra su impacto financiero y su contribución a la gestión sostenible, proporcionando ejemplos prácticos de la eliminación de gastos innecesarios y el uso eficiente de los recursos.