

Resumen

El objetivo del presente trabajo es analizar los principales mecanismos de verificación de la información sobre responsabilidad social corporativa, haciendo énfasis en el servicio de aseguramiento para las memorias de sostenibilidad elaboradas de acuerdo con la guía de la Global Reporting Initiative. Las diferencias entre los estándares de aseguramiento propuestos por la profesión de auditoría y la consultoría, determinan dos enfoques diferentes para proporcionar credibilidad de la información de sostenibilidad a los grupos de interés.

Palabras clave: credibilidad de la información, memorias de sostenibilidad, aseguramiento.

Abstract

The aim of this article is to examine the main mechanisms of verifying information on corporate social responsibility, placing emphasis on the assurance service for the sustainability reports drawn up in accordance with the Global Reporting Initiative guidelines. The differences between the standards of assurance proposed by the auditing and consultancy profession lead to two different approaches towards providing stakeholders with sustainability information credibility.

Key words: information credibility, sustainability reports, assurance.

JEL classification: M14, M42.

MECANISMOS DE VERIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN SOBRE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

José Mariano MONEVA

Universidad de Zaragoza

I. INTRODUCCIÓN (*)

EL Libro Verde de la Comisión Europea de julio de 2001, *Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, considera que «la responsabilidad social es, esencialmente, un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio» (párrafo 8). Añade que dicha responsabilidad debe expresarse frente a los trabajadores y, en general, frente a todos los interlocutores de la organización.

En consecuencia, dos factores son fundamentales en la organización socialmente responsable: actuaciones basadas en el desarrollo social y medioambiental, y transparencia de éstas frente a los grupos de interés o *stakeholders*. En este contexto, la información sobre responsabilidad social corporativa (RSC) adquiere un papel relevante, orientándose a proporcionar datos a terceros sobre el desempeño económico, social y medioambiental de la organización, producto de su interacción con los distintos grupos de interés (Moneva, 2003). En la medida en que este enfoque contempla la capacidad de la organización para continuar la actividad desde una perspectiva de desarrollo sostenible, los documentos que recogen estos impactos se denominan habitualmente informes o memorias de sostenibilidad (AECA, 2004, párrafo 136).

Es un hecho evidente que los últimos años se han caracterizado por el fuerte incremento en la publicación de información sobre RSC por las empresas de todo el mundo. En un reciente estudio del ACCA (2004) a escala mundial, se observa que de los poco menos de cien informes sobre RSC —de todos los tipos y alcances— difundidos en el año 1993, se ha pasado a disponer de unos 1.500 en el año 2003. El crecimiento ha sido especialmente significativo en el ámbito europeo y, especialmente, español. De esta manera, una gran cantidad de empresas españolas elaboran algún tipo de informe sobre todos o parte de los aspectos de la RSC (PwC, 2003).

La relevancia creciente de dicha información ha acelerado la necesidad de proporcionar credibilidad a través de la verificación externa (O'Dwyer y Owen, 2005), de la misma forma que la auditoría aporta credibilidad a las cuentas anuales (AECA, 2004, párrafo 145). El incremento de la necesidad de credibilidad está directamente relacionado con la desconfianza que se ha impuesto sobre cualquier tipo de información empresarial a raíz de los diferentes escándalos de las últimas décadas. Casos como los de Enron, en el ámbito contable, o el conflicto de las empresas farmacéuticas, en relación con los medicamentos para el VIH destinados a África, han erosionado la confianza de los grupos de interés (Sustainability y UNEP, 2003).

Como mecanismo de legitimación de la información, y por tanto del comportamiento, la propagación de la verificación externa de la información sobre RSC es un hecho evidente. Así, en el mencionado estudio del ACCA (2004) se observa que cerca del 40 por 100 de los informes del año 2003 incluyen un informe de verificación externo, frente a menos de un 10 por 100 en el ejercicio 1993. En España se ha producido una evolución similar, alcanzando un 45 por 100 en el año 2005, referido a informes del 2004 (KPMG, 2005).

En este contexto, el objetivo del presente trabajo es analizar los criterios y enfoques adoptados por los diferentes mecanismos de verificación de la información sobre RSC, con especial énfasis en los informes de sostenibilidad.

En el siguiente apartado se aborda la problemática de la información sobre RSC y la necesidad de verificación; a continuación se describen los enfoques de verificación de dicha información existentes, que se analizan con detalle en el apartado cuarto, utilizando las propuestas más relevantes. Finalmente se desarrolla un breve resumen y las conclusiones del trabajo.

II. INFORMACIÓN SOBRE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y VERIFICACIÓN

Como indica el Libro Verde, la transparencia es una pieza clave en la organización socialmente responsable. Este principio está basado «en el acceso a la información que la organización proporciona sobre su comportamiento social y que es permeable a las expectativas sociales» (AECA, 2004, párrafo 84). La información

sobre RSC se enmarca en este principio, proporcionando datos a los grupos de interés sobre los aspectos económicos, medioambientales y sociales de la organización (AECA, 2004, párrafo 135).

La información sobre RSC, bajo la denominación de contabilidad o balance social, comienza a emerger de forma voluntaria en los años ochenta (Moneva y Llena, 1996) y se desarrolla con fuerza a partir de la Conferencia sobre Desarrollo y Medio Ambiente de Río de Janeiro de 1992 (Gray *et al.*, 1996). Inicialmente predomina la información sobre medio ambiente, dada la preocupación por este tema auspiciada por las Naciones Unidas y las organizaciones ecologistas (Larrinaga *et al.*, 2002). En el ámbito español se produce un proceso similar dominado por la información voluntaria y sesgada hacia aspectos positivos (Moneva y Llena, 1996).

A partir de la Conferencia de Río de Janeiro, se promueve un nuevo marco de actuación empresarial basado en el concepto de desarrollo sostenible aceptado en aquella:

Aquel que satisface las necesidades del presente, sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las propias.

El nuevo estilo de gestión basado en el concepto de desarrollo sostenible da lugar al nacimiento de la información de sostenibilidad, término que se utiliza habitualmente en lugar de información sobre RSC. Esta información esta basada en el enfoque denominado *triple bottom line* (trasladado como triple balance o triple cuenta de resultados, TBL), que responde al concepto de desarrollo sostenible, en el que, además de tener en cuenta los aspectos económicos de la organización,

se añaden el desempeño social y medioambiental (Elkington, 1987).

En este contexto surge la Iniciativa de *reporting global* (Global Reporting Initiative, GRI) promovida por el Programa de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente (PNUMA) y la Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES), con el objeto de ayudar a las organizaciones a informar sobre sus contribuciones al desarrollo sostenible, y a sus grupos de interés a interpretarlas (GRI, 2002, introducción). Su primer documento, la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad, es oficial en el año 2000, siendo apoyado por grandes compañías mundiales, como General Motors y McDonalds (1), que deciden seguir el modelo propuesto por la GRI (Moneva, 2001).

A la luz de un proceso de revisión con participación de todos los grupos de interés, en la denominada Conferencia Río + 10, celebrada en Johannesburgo en septiembre de 2002, se presenta la segunda guía (*Guía GRI 2002*), que recibe el beneplácito de todos los agentes sociales y económicos. Su éxito es evidente por el importante crecimiento en el número de empresas que participan en la iniciativa, que pasan de unas 20 a más de 700 en el momento actual. Esta tendencia también se traslada a España, que cuenta con 57 memorias de sostenibilidad y es el cuarto país del mundo (ver anexo 1) en número de entidades informantes.

1. Los principios informativos de la GRI

Como indica la *Guía GRI 2002* en la parte A, una de las cuestiones a tener en cuenta para el futuro es la credibilidad de los informes de sostenibilidad, dado que los gru-

pos de interés deben tener confianza en los datos proporcionados por las organizaciones. En este sentido la *Guía GRI 2002* se ha planteado un cuerpo de principios informativos que deben servir para la elaboración de los informes de sostenibilidad, la comprensión de los grupos de interés y como punto de referencia a los verificadores externos de la información.

En la primera versión de 2000, los principios planteados eran simétricos con los de la información financiera, siguiendo los estudios realizados por la Federación Europea de Auditores (FEE). Sin embargo, el enfoque puramente contable no es el más adecuado en el ámbito del desarrollo sostenible (Elkington, 1987) y, en consecuencia, la nueva edición de 2002 optó por un marco más próximo a la transparencia, con menos incidencia en los aspectos de fiabilidad (Moneva y Larburu, 2005). Los principios propuestos están agrupados en cuatro bloques (ver las definiciones en el anexo 2):

- Los que configuran el marco del informe: transparencia, globalidad y auditabilidad.
- Los que sirven para tomar decisiones sobre lo que informar: exhaustividad, relevancia y contexto de sostenibilidad
- Los relacionados con la calidad y fiabilidad: precisión, neutralidad y comparabilidad.
- Los que sirven para decidir sobre el acceso a los informes: claridad y periodicidad.

De este conjunto de principios, los de *transparencia y globalidad* son el punto de partida para la elaboración de las memorias y establecen las pautas para las diferentes decisiones so-

bre la información. Concretamente, los aspectos básicos que se plantean son:

- el desglose de los procesos, procedimientos y asunciones utilizados para la información y
- la implicación (involucración) de los grupos de interés en la información.

Este marco se confirma diferente al de la información financiera, en la medida en que la información pasa de estar orientada hacia los usuarios «económicos» desde la regulación contable, a ser un elemento configurado por las relaciones entre las organizaciones y sus grupos de interés (Larrinaga *et al.*, 2002: 23). De ahí que el principio de *auditabilidad*, aun manteniendo las premisas propias de la contabilidad, se reorienta hacia la satisfacción de las demandas de los grupos de interés.

2. La utilización de la *Guía GRI*

Los principios configuran el marco conceptual de la *Guía GRI 2002*, y a partir de ellos se establecen una serie de cuestiones que afectan a la elaboración, y por tanto a la verificación de la información. Durante este período de aplicación, y fundamentalmente en los dos últimos años, han surgido varias cuestiones que afectan a la información proporcionada y especialmente a su credibilidad, entre ellas pueden destacarse las tres siguientes (Moneva, 2003):

a) La memoria de sostenibilidad debería recoger los datos atendiendo a los principios de exhaustividad, relevancia y contexto de sostenibilidad, por lo que deberían tenerse en cuenta los *límites de funcionamiento de la organización informante y el alcance de sus actividades*.

En el primer caso, los *límites* legales —grupo, perímetro de consolidación, ...— son claramente insuficientes en el marco de actividades actual. Hechos como la subcontratación de la producción amplían el campo del desempeño sostenible más allá del ejercicio de la propiedad accionarial.

En cuanto al *alcance*, las organizaciones pueden tener en cuenta el impacto completo de su actividad o centrarse en aspectos puntuales. Un ejemplo es la compra a proveedores en países terceros, que afecta a muchos sectores, especialmente el de distribución textil.

La definición de los límites es un problema a resolver y por ello se ha lanzado el documento *GRI Boundary Protocol*, en el que se plantean orientaciones sobre la definición de los límites para las organizaciones en el proceso de elaboración del informe de sostenibilidad.

b) La *materialidad* de la información de sostenibilidad está basada en el diálogo con los grupos de interés, de forma que la información relevante se configura de forma bidireccional. En consecuencia, los criterios meramente estadísticos utilizados en la información financiera (y su auditoría), dirigidos a comprobar los sistemas informativos de la organización, no son aplicables a las memorias de sostenibilidad.

c) Ligada a los dos aspectos anteriores se encuentra la posibilidad de aplicar de forma flexible la *Guía*, de forma que se reconozca el modelo incremental como un enfoque para la comunicación de la sostenibilidad. Esto supone que la organización puede comenzar, por ejemplo, por informar sólo sobre un vértice de la TBL (el medioambiental es el más ha-

bitual) o sobre una parte de la organización (actividades en un país). En cualquier caso, el objetivo es lograr lo que se denomina memoria «en conformidad» (*in accordance*), cuyo requisitos son relativamente sencillos (2).

3. La información de sostenibilidad y la verificación

El fuerte desarrollo de la publicación de informes de sostenibilidad ha venido acompañado por las acusaciones de ausencia de exhaustividad y credibilidad (Adams y Evans, 2004; Dando y Swift, 2003) o, como indica Monaghan (2004), un «derroche de papel». Estas críticas han dado lugar a las demandas para la realización de una verificación independiente que garantice un mayor grado de credibilidad en la información de sostenibilidad (Comisión Europea, 2001; O'Dwyer y Owen, 2005)

La confianza en las empresas está íntimamente ligada a la credibilidad de la información suministrada, financiera y no financiera. En este sentido, la información se convierte en un elemento de *accountability*, esto es de rendición de cuentas a aquellos con interés legítimo en la organización. En el caso de los informes de sostenibilidad, la credibilidad está relacionada con dos factores:

a) La involucración de los grupos de interés en el proceso de recogida de información y de determinación de las necesidades.

b) La intervención de un experto independiente que garantice, mediante la realización de pruebas sobre los procesos, la adecuación razonable de los datos contenidos en el informe a la realidad de la organización.

Como ya se ha analizado, el *principio de globalidad* sustenta la participación de los grupos de interés en la configuración de la información. De ahí que la credibilidad se encuentre directamente relacionada con el grado de integración de sus necesidades informativas.

El *principio de auditabilidad* de la *Guía GRI 2002* establece las bases para la verificación externa de los informes, tomando como referencia el principio equivalente utilizado en la contabilidad financiera. Así, los parámetros de partida son:

— es necesario disponer de mecanismos de registro formalizados al uso en la contabilidad tradicional;

— la fiabilidad de los datos es un objetivo fundamental.

En consecuencia, es un principio orientado a determinar en qué medida los sistemas de gestión y de comunicación de la información de sostenibilidad están formalizados y, por tanto, son susceptibles de comprobación tanto a nivel interno como externo. La realización de informes de sostenibilidad basados en la recogida informal de los datos no garantiza la credibilidad de éstos.

La conjunción de los dos principios, globalidad y auditabilidad, definirá el marco básico de la verificación de las memorias de sostenibilidad como elemento de credibilidad.

III. EL MARCO DE LA VERIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN SOBRE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

La GRI formó en 1999 un grupo de trabajo para explorar las

cuestiones y opciones que permitiesen reforzar la credibilidad de los informes de sostenibilidad a través de los mecanismos de verificación. El análisis realizado por el grupo de trabajo fue incorporado como anexo 4 en la *Guía GRI 2002*, bajo el título «Credibilidad y aseguramiento» (*Credibility and Assurance*), en el que se establecían una serie de reflexiones y recomendaciones para los elaboradores de información sobre los siguientes aspectos:

a) *Sistemas y procesos de información interna*. Se insiste sobre la relevancia del aseguramiento externo como mecanismo de evaluación de la efectividad de los sistemas y procesos internos para suministrar datos relevantes y fiables para la medición del desempeño de la organización.

b) *Consideraciones sobre el proceso de aseguramiento*. El GRI opta por la denominación de aseguramiento al servicio de verificación externa, y por ello las organizaciones deben clarificar una serie de aspectos con los profesionales independientes para lograr el máximo beneficio del proceso (cuadro n.º 1).

c) *La selección de los proveedores del servicio de verificación independientes* sobre la base de los siguientes elementos:

— El grado de independencia: libre de sesgos, influencias y conflictos de interés.

— La capacidad para considerar equilibradamente los intereses de los diferentes *stakeholders*.

— Que no esté involucrado en cualquier aspecto de los sistemas de información y control de la sostenibilidad, ni en la compilación de los datos del informe.

CUADRO N.º 1

Aspectos	Cuestiones a desarrollar
Materia objeto del informe de sostenibilidad	<ul style="list-style-type: none"> — Ha sido definida adecuadamente — Se ha reconocido todas las categorías de <i>stakeholders</i> y ninguna ha sido excluida — Se han averiguado las expectativas de los <i>stakeholders</i> — Se ha definido el alcance de la información cubierta por el proceso de aseguramiento
Criterios y evidencias del aseguramiento	<ul style="list-style-type: none"> — Hay disponibles criterios apropiados para evaluar la evidencia (<i>Guía GRI</i>) — Hay disponible una evidencia adecuada para apoyar la información suministrada — Hay evidencia de que los principios informativos fundamentales (parte B) se han considerado y aplicado en la elaboración del informe
Controles	<ul style="list-style-type: none"> — Los sistemas de control de la gestión están completamente soportados en la política y recursos de la organización y se aplican consistentemente en toda la organización y a lo largo del tiempo
Utilidad de la información suministrada	<ul style="list-style-type: none"> — Los <i>stakeholders</i> han sido consultados sobre la utilidad y credibilidad del contenido del informe, así como del aseguramiento proporcionado por un experto externo

— Se le proporciona suficiente tiempo para llevar a cabo el encargo teniendo en cuenta el cuidado profesional.

— Es competente individual y colectivamente para lograr los objetivos del encargo.

d) Las responsabilidades de los órganos de gobierno en relación con la verificación independiente para reforzar el proceso:

— Reconocimiento expreso de que son responsables del informe.

— Reconocer que el asegurador sólo es responsable de su informe y acordar la publicación completa de éste.

— Poner a disposición del asegurador los recursos suficientes para realizar su trabajo y, especialmente, facilitar el acceso a todas las personas, grupos, registros e información que consideren necesaria.

e) Informe de los proveedores del servicio, publicado junto al informe, pero destacándolo. El contenido mínimo que recomienda la GRI es:

— Dirigirlo a órgano de gobierno o a sus *stakeholders*.

— Referencia a la responsabilidad de la dirección sobre el informe de sostenibilidad.

— Referencia a que la opinión proporcionada es responsabilidad exclusiva del proveedor.

— Declaración de independencia, constando que está libre de sesgos y que no tiene conflictos de interés.

— Alcance y objetivo del encargo: grado de aseguramiento, partes del informe no cubiertas, ...

— Criterios utilizados para evaluar la evidencia y alcanzar las conclusiones (por ejemplo, si ha utilizado la *Guía GRI*).

— Norma profesional utilizada en el encargo.

— Breve descripción de los procesos para obtener evidencia.

— Declaración precisa sobre la conclusión, u opinión sobre la seguridad, completitud, fiabilidad y equilibrio del informe de sostenibilidad

relativa al alcance y objetivo del encargo.

— Identidad y dirección del proveedor del aseguramiento, así como fecha de emisión del informe.

Estas reflexiones del grupo de trabajo han sido referencia para algunas entidades informativas pioneras, cuyo ejemplo empieza ser seguido por muchas otras empresas.

1. Los enfoques de la verificación

A pesar de que la verificación de la información es un servicio tradicionalmente vinculado a las firmas de contabilidad, las experiencias demuestran que este hecho no se ha producido en el caso de la información sobre sostenibilidad. Como se observa en los datos a escala internacional del cuadro n.º 2, existen otros expertos diferentes a los auditores que proporcionan el servicio de verificación, aunque en muchos casos ocupados en aspectos parciales de la sostenibilidad, como por ejemplo el medio ambiente.

CUADRO N.º 2

DECLARACIONES DE VERIFICACIÓN POR PROVEEDOR Y POR ÁMBITO GEOGRÁFICO

<i>País</i>	<i>Número de declaraciones de verificación</i>	<i>Firmas de contabilidad</i>	<i>Consultores medioambientales</i>	<i>Consultores de ingeniería</i>	<i>Otros: organizaciones, ...</i>
Australia	33	5	15	9	5
Reino Unido	48	11	26	2	9
Europa	52	31	10	4	7
Japón	16	6	1	0	9
Total.....	149	53	52	15	30

Fuente: CPA Australia (2004).

En cualquier caso, los datos revelan que, en el ámbito europeo, el peso de la verificación de dichos informes ha recaído esencialmente sobre la profesión de auditoría.

En el capítulo de otros, merece destacarse la labor de algunas ONG como entidades verificadoras de todo o parte del informe, siendo el ejemplo más destacado la organización Natural Step en el informe 2003 de Cooperative Financial Services (3).

La presencia de diversos profesionales externos ha dado lugar a distintas denominaciones y enfoques para identificar aquellos servicios de verificación de los informes de sostenibilidad (O'Dwyer y Owen, 2005). Así, en un estudio realizado por el Certified Public Accountants Australia's Audit and Assurance Centre of Excellence en 2004, se muestra la utilización

de términos diferentes en los informes para un mismo servicio: verificación, aseguramiento, auditoría, validación, ...

Con el fin de proporcionar más claridad a esta situación, se van a definir, utilizando los conceptos aceptados habitualmente, los servicios de validación, auditoría y aseguramiento en el contexto de la información de sostenibilidad (ver cuadro n.º 3). El término «verificación» se utilizará para cualquiera de los servicios que implique la revisión de las memorias.

La *validación* ha tenido cierto éxito en el ámbito de la verificación de los informes de sostenibilidad de las empresas españolas. Compañías tan relevantes como Telefónica, Red Eléctrica de España y Grupo Eroski han introducido la validación realizada por AENOR de sus informes. Es un me-

canismo de certificación centrado en proporcionar una opinión sobre la consistencia de los datos proporcionados en relación con un estándar de referencia, que habitualmente es la *Guía GRI 2002*:

Es conforme con los requisitos establecidos por la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad, sobre actuaciones económicas, medioambientales y sociales de la empresa, junio 2002, elaborada por la Global Reporting Initiative (GRI)

(Memoria de Sostenibilidad del Grupo Eroski, 2002).

En consecuencia la potencial utilidad de este servicio para proporcionar un elevado grado de credibilidad de la información es relativamente baja, dado que no tiene como objetivo el análisis de los procesos de obtención de los datos suministrados, especialmente de la implicación de los

CUADRO N.º 3

DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPALES SERVICIOS DE VERIFICACIÓN DE LOS INFORMES DE SOSTENIBILIDAD

<i>Servicio</i>	<i>Definición</i>
Validación	Confirmación, a través de la obtención y evaluación de evidencia objetiva, de que los requerimientos para una aplicación han sido completados
Aseguramiento	Provisión de confianza o certidumbre por un proveedor independiente de aseguramiento a un partícipe o grupo de partícipes en relación con una materia
Auditoría	Es un encargo de aseguramiento en el que la credibilidad de la información es aumentada a un nivel elevado

grupos de interés en el contenido que establece el principio de globalidad.

La *auditoría* es un servicio que se entiende aplicable casi exclusivamente a la información financiera obligatoria, y que es realizado por profesionales de la contabilidad. Su regulación en los aspectos metodológicos y de alcance está generalmente aceptada, y existe un lenguaje común en el informe suministrado por los auditores. Dada las fuertes implicaciones del término, la FEE (2002) indica que el término *assurance* (aseguramiento) es preferible a términos tales como «auditoría», ya que el grado de seguridad otorgado por otros servicios es inferior al que puede proporcionar un informe del auditor. Asimismo huye del término «verificación» por su carácter general, y del concepto de «revisión», dado que este se centra en aspectos muy específicos.

Es evidente, por tanto, que la profesión auditora no desea añadir valor al término auditoría, restringiéndolo a su utilización en el ámbito de la información financiera obligatoria (4).

El *aseguramiento* es un servicio propio de la profesión auditora, y ha sido contemplado por

sus organismos reguladores. En este sentido, la Internacional Standard on Assurance Engagements (ISAE) 100, también conocida por ISAE 100 (5), lo define de la siguiente forma:

Los encargos de aseguramiento ejecutados por un profesional de la contabilidad están orientados a realzar la credibilidad de la información sobre una materia para evaluar si dicha materia se encuentra conforme en todos lo material respecto a criterios aplicables, de este modo mejora la probabilidad de que la información pueda satisfacer las necesidades de un usuario propuesto.

Según Wheeler y Elkington (2001), el término aseguramiento es una alternativa más fuerte y estratégicamente relevante que la auditoría o la verificación en el caso de los informes de sostenibilidad, por sus connotaciones de responsabilidad de la gerencia y gestión del riesgo estratégico.

Asimismo, la profesión auditora ha considerado que el aseguramiento es el servicio (y también el término) más adecuado para proporcionar credibilidad, dado que la información se proporciona habitualmente de forma voluntaria y que se aproxima al modelo de verificación externa recomendado por la GRI (FEE, 2002).

Desde un contexto diferente a la profesión contable, también se ha realizado una propuesta desarrollada de aseguramiento de los informes de sostenibilidad, la norma AA1000AS, cuyo punto de referencia ha sido el anexo 4 de la *Guía GRI 2002*, y que ha tenido una buena acogida.

La situación actual en España muestra una evolución en el número de informes verificados, de forma que de los 45 registrados en la GRI a 30 de octubre de 2005, 19 incluyen dicho informe (42,2 por 100). De ellos, seis han sido realizados por firmas de auditoría (31,5 por 100), y únicamente tres pueden ser considerados servicios con un grado alto de aseguramiento. En el cuadro número 4 se ofrecen los resultados del análisis.

2. El modelo de la AA1000AS

La norma AA1000AS fue publicada en marzo de 2003, tras un proceso de consulta abierto a todos los grupos de interés. La organización responsable es el Institute for Social and Ethical Accountability (ISEA) conocido por el juego de palabras AccountAbility. Es ésta una organización profesional situada en el Reino Unido y fundada en 1996, cuyo primer

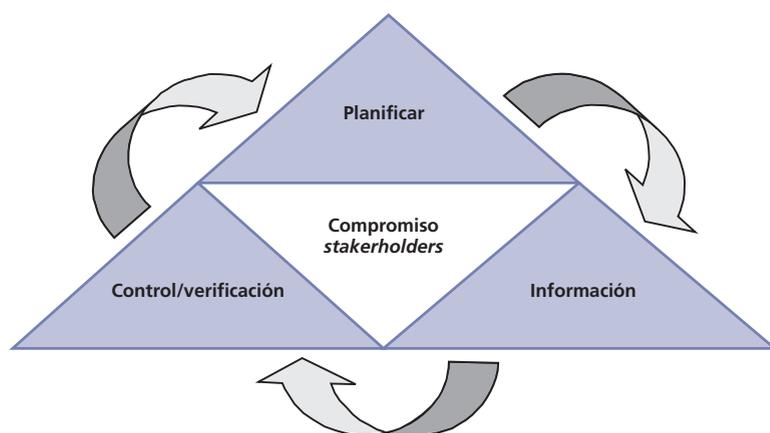
CUADRO N.º 4

TIPOS DE VERIFICACIÓN UTILIZADOS POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS.

Sector	Validación	Revisión parcial	AA1000AS	ISAE 3000
Entidades financieras y de seguros.....	4	2	1	1
Energético.....	1		1	2
Telecomunicaciones.....	1	1		
Manufacturero.....	1		1	
Construcción y servicios.....	2			
Transporte.....	1			
Total.....	10	3	3	3

Fuente: Moneva y Larburu (2005).

GRÁFICO 1
MARCO DE ACTUACIÓN AA1000 DE ACCOUNTABILITY



objetivo es el fortalecimiento de la responsabilidad social y del comportamiento ético de empresas y organizaciones no lucrativas. Su misión es el desarrollo de instrumentos que promuevan las mejores prácticas a través de la información y la verificación, para lo que ha desarrollado el marco denominado AA1000 (ver gráfico 1).

La razón de ser de la norma AA1000AS es incrementar la credibilidad de la información de sostenibilidad, para lo que adopta un enfoque *stakeholder*, que se orienta no sólo a la información suministrada, sino también al desempeño asociado. Asimismo, es una norma diseñada especialmente para ser consistente con la *Guía GRI 2002* y sus normas relacionadas.

En la práctica, es el principal referente para los verificadores independientes de informes de sostenibilidad; así, la compañía ganadora del premio europeo al mejor informe de sostenibilidad 2004, Novo Nordisk, recoge un informe de aseguramiento que esta basado en la norma AA1000AS (6).

3. El marco de la profesión de auditoría

El incremento en la producción de información sobre sostenibilidad está generando una importante demanda sobre los auditores para que éstos emitan opinión sobre la misma, ya sea en el marco de la información financiera (7), ya en el de la no financiera (FEE, 2004). Así como la regulación de la auditoría de los estados financieros está suficientemente consolidada, no sucede lo mismo con los procesos para emitir opinión sobre la fiabilidad de la información no financiera, y especialmente de la información de sostenibilidad.

En este nuevo marco, los organismos profesionales han desarrollado estándares para afrontar ese reto. Las referencias más relevantes son:

— *La Internacional Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised «Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information»*, emitida por el Inter-

nacional Auditing and Assurance Standards Board —IAASB— (2004). Es una norma «paraguas» que proporciona principios y procedimientos que pueden ser utilizados para encargos de aseguramiento de informes de sostenibilidad, fue emitida en 2003 y entró en vigor a partir del primero de enero de 2005.

— El documento de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) titulado *Providing Assurance on Sustainability Reports*, publicado en 2002 con el objetivo de mostrar las cuestiones y problemas técnicos del servicio de aseguramiento de los informes de sostenibilidad.

Otra referencia importante es el borrador de norma del instituto de auditores holandés (Royal NIVRA) sobre encargos de aseguramiento en relación con informes de sostenibilidad, publicado en enero de 2005. Este proyecto de norma desarrolla los principios y procedimientos para llevar a cabo exclusivamente el aseguramiento de dichos informes (8).

En el caso de la profesión de auditoría, las disposiciones existentes tienen una orientación fundamentalmente técnica, tratando de solventar los problemas derivados del cambio de una información financiera (auditoría) a una información no-financiera (aseguramiento) (FEE, 2004).

IV. LAS DIMENSIONES DE LA VERIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE SOSTENIBILIDAD

El debate de la verificación de la información de sostenibilidad se encuentra centrado en determinar qué enfoque de aseguramiento es el más adecuado, sobre la base de las dimensiones del

CUADRO N.º 5

CARACTERÍSTICAS DE LOS ENFOQUES DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN DE SOSTENIBILIDAD

Aspecto		GRI	AA1000AS	ISAE 3000 y FEE (2002)
Objetivo	Para qué	Credibilidad información, procesos, sistemas, ...	Credibilidad información, procesos, sistemas, ...	Credibilidad información
	Para quién	Organo de gobierno y <i>stakeholders</i>	Elaboradores información y <i>stakeholders</i>	Usuarios información
Alcance	Aspectos	Acuerdo	Materialidad	Materialidad y grado aseguramiento
	Organización	Acuerdo	Acuerdo	Similares información financiera
Metodología	Principios y estándares Grado de aseguramiento	GRI No determinado	<i>Accountability</i> No determinado	Relevancia Limitado y razonable
Proveedores del servicio	Quién Cómo obtienen las aptitudes Independencia	Importante Importante Importante	Firmante Declaración Declaración	Firmante y responsable Las mismas de los auditores No se expresa
Informe del proveedor	Opinión	Fiabilidad y completitud en relación con el encargo	Utilidad del informe de sostenibilidad para los <i>stakeholders</i>	Grado de consistencia de los datos en relación con el encargo

propio servicio. Otros servicios, como la validación de los informes se consideran fuera del ámbito requerido por la GRI (Global Reporting Initiative).

Para el análisis del aseguramiento, Zadek y Raynard (2004) consideran que se debe responder a varias cuestiones básicas agrupadas en cuatro dimensiones:

1) *Objetivo del aseguramiento*: ¿para qué?, ¿para quién?

2) *Alcance*: ¿qué aspectos se cubren?, ¿qué grado de la organización se cubre?

3) *Metodología*: ¿qué principios y estándares orientan el proceso de aseguramiento?, ¿qué grado de aseguramiento se ofrece?

4) *Proveedores del servicio*: ¿quién proporciona el aseguramiento?, ¿cómo obtienen las aptitudes para ofrecer aseguramiento?

A estas cuatro dimensiones se puede añadir el *informe* final que se proporciona como consecuencia del servicio.

Sobre la base de estos cinco aspectos, se realiza a continuación un análisis de los dos enfoques de aseguramiento antes indicados: AA1000AS y marco de la profesión auditora. Una visión general del análisis se ofrece en el cuadro n.º 5.

1. Objetivo

El principal fin del aseguramiento es proporcionar credibilidad a los informes de sostenibilidad, incrementando la confianza de los grupos de interés en dicha información.

La AA1000AS es un estándar generalmente aplicable para valorar, atestiguar y reforzar la credibilidad y calidad de la información de sostenibilidad de la organización, así como de los procesos, sistemas y competencias subyacentes (Accountability, 2003, apartado 2.2).

El proveedor de aseguramiento emite un informe que proporciona a los usuarios más credibilidad en la información comunicada por la compañía (FEE, 2002, párrafo 46).

El informe de sostenibilidad pasa a considerarse el sujeto de la verificación y, en consecuencia, su regulación será fundamental para la aplicación de los criterios de verificación.

Otros objetivos complementarios contemplados son, entre otros, mejorar el desempeño sostenible de la organización (AA1000AS), incrementar la involucración de los grupos de interés y orientar para obtener el sello «en conformidad» de la GRI (9).

La segunda cuestión ligada al objetivo es a quién va destinado el aseguramiento. En este sentido, el informe final nos puede proporcionar una buena orientación al respecto. La AA1000AS no prevé establecer un destinatario del informe, mientras que la propues-

ta de la *Guía GRI 2002*, secundada por la FEE (2002), reconoce dicha posibilidad. No obstante, la realidad es que se utiliza muy poco, y generalmente se dirige a los órganos de gobierno, independientemente del enfoque (O'Dwyer y Owen, 2005). En este sentido, todo parece indicar que prevalece una orientación de la auditoría tradicional, en la que se suele dirigir el informe a los responsables de la organización o a los accionistas, pero no al resto de partícipes.

2. Alcance

El alcance del servicio de aseguramiento es uno de los principales elementos problemáticos, fuertemente ligado a las incertidumbres sobre los límites de la información de sostenibilidad, que, como ya se ha anticipado, han generado un fuerte debate incluso en el seno de la GRI (AECA, 2005).

En este marco, el proveedor del servicio debe determinar el alcance sobre las dos cuestiones planteadas: aspectos contemplados o comprensibilidad y grado de la organización abarcado.

En el caso de los *límites organizativos*, la decisión es más precisa, dado que se determina mediante criterios habitualmente conocidos en el marco de la información financiera: un lugar, la compañía, las empresas del grupo, ...

Sin embargo, han aparecido cuestiones problemáticas sobre los límites organizativos en el marco de la verificación:

— El coste del servicio para empresas que operan en muchos entornos, especialmente en países con problemas de RSC. Un ejemplo es el de las empresas textiles con factorías en países del Sudeste asiático.

— La subcontratación como elemento de «descarga» de responsabilidades, lo que puede traducirse en una ruptura del verdadero sentido de la RSC, trasladando los problemas y no haciendo frente a ellos.

Más difícil es el aspecto relativo a la *comprensibilidad*, donde la discusión es más compleja por la dicotomía que suele aparecer entre la sostenibilidad y sus tres vértices (económico, social y medioambiental). Centrar el análisis en uno o dos componentes supone hurtar el enfoque sostenible de la organización y poner en duda el propio servicio prestado.

En estos aspectos, existe una cierta divergencia entre el ámbito de la auditoría y el de la AA1000AS. La ISAE 3000 permite reducir el alcance del trabajo a ciertos elementos del informe de sostenibilidad, aunque en ese caso el grado de aseguramiento/credibilidad no es óptimo. Por otra parte, la AA1000AS indica que el alcance se mide sobre el principio de materialidad, y añade que las omisiones significativas del informe deben incluirse en el informe del verificador. Este hecho refleja dos posiciones diferentes: seguridad proporcionada frente a finalidad de la información.

3. Metodología

Un aspecto fundamental es el relativo a los criterios y procedimientos que van a utilizarse en el proceso de verificación por parte del profesional. En este caso, se consideran los siguientes aspectos ligados a las preguntas:

a) Principios que orientan el proceso, para lo que debe centrarse en la información que se analiza y en los principios básicos de verificación.

b) Grado de aseguramiento, teniendo en cuenta la obtención de evidencias y el tipo de aseguramiento que se proporciona.

3.1. Principios del proceso

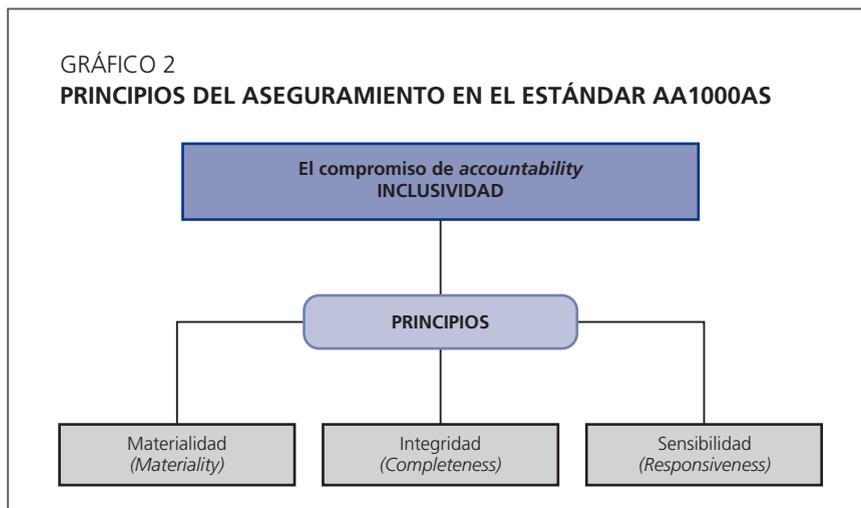
En los principios del proceso de aseguramiento el primer elemento a considerar es la información que es objeto de verificación y, por supuesto, los principios en los que está basada. Ambos enfoques, AA1000AS y auditoría, se refieren a la información de sostenibilidad, pero ninguno de ellos considera que la guía GRI es la única referencia. Por ello no se establecen como punto de partida los principios descritos anteriormente, sino que se plantean unos criterios propios. Este hecho es especialmente difícil para el ámbito de la auditoría, acostumbrado a los principios e hipótesis de la información financiera (o los marcos conceptuales de referencia). Las hipótesis más relevantes en este ámbito son tres: entidad, devengo y empresa en funcionamiento.

En este sentido la AA1000AS ha establecido tres principios agrupados bajo lo que denomina «compromiso de responsabilidad» (*accountability commitment*) que es la práctica de *inclusividad*, bajo la cual se derivan el resto de principios (ver gráfico 2).

El (macro) principio de inclusividad es el punto de partida de la AA1000AS, de la misma forma que para la contabilidad financiera se formula la imagen fiel de los estados financieros. Para cumplir con ese (macro) principio, el estándar se fundamenta en la verificación del cumplimiento de otros tres principios (10):

a) *Materialidad*: entendida como verificación de si se ha incluido la información demandada por

GRÁFICO 2
PRINCIPIOS DEL ASEGURAMIENTO EN EL ESTÁNDAR AA1000AS



los grupos de interés para la toma de decisiones.

b) *Integridad*: comprobación de si la entidad evalúa adecuadamente el alcance de la información material, esto es, si ha establecido medios para determinar los impactos de su actividad, más allá de lo que habitualmente se considera como entidad legal.

c) *Sensibilidad*: evaluación sobre si la organización ha respondido adecuadamente a las preocupaciones de los grupos de interés, políticas establecidas y normas relevantes, así como si las ha comunicado adecuadamente en el informe.

De los tres principios el más problemático es el relativo a la materialidad, en su doble faceta de información y tolerancia para al proceso de aseguramiento (Royal NIVRA, 2005). En esta misma línea de la norma holandesa, AccountAbility (2004) ha editado una guía sobre materialidad en la que se determinan las responsabilidades de los emisores y de los verificadores de la información:

a) La *organización informante* es responsable del contenido del informe, así como de que éste

esté basado en los requerimientos de los grupos de interés en relación con los aspectos considerados materiales.

b) El *proveedor del servicio* debe revisar los procesos adoptados por la organización informante para determinar la materialidad. Para ello es fundamental examinar los criterios de identificación de los grupos de interés y los procesos de consulta.

Además de las responsabilidades genéricas de los verificadores de la información, deben abordarse los procedimientos utilizados en el proceso de revisión. En este caso, no existen criterios desarrollados por la AA1000AS, mientras que la profesión de auditoría utiliza los contenidos en la norma ISAE 3000, éstos se centran en aplicar los criterios genéricos de los servicios de auditoría basados en la materialidad, así como en la colaboración con otros expertos en la materia (Royal NIVRA, 2005, párrafos 51-57).

3.2. Grado de aseguramiento

Un paso previo a la aceptación del servicio es determinar el grado de aseguramiento que puede pro-

porcionarse; para ello se deben tener en cuenta factores como el alcance organizativo y de actividad, junto a otros tradicionales como la información disponible, los sistemas y procesos y los sistemas internos de aseguramiento. Aunque la AA1000AS indica estos factores, no propone clasificaciones, tal como la norma ISAE 3000, que recoge dos niveles para el mismo (párrafo 2):

— grado limitado, en el que se reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable en las circunstancias que se hayan observado;

— grado razonable, proporciona un grado mayor de seguridad para el receptor de la información (11).

Habitualmente, los servicios prestados por las firmas de auditoría son los que recogen en mayor medida el grado de aseguramiento (O'Dwyer y Owen, 2005), tratando de diferenciar éste respecto a la auditoría. También es habitual proporcionar diferentes grados de aseguramiento a partes del informe, dado que algunos aspectos son más susceptibles de obtener un mayor grado. Un ejemplo es el informe anual de Novo-Nordisk 2004:

Grado razonable: «... consideramos que las políticas, sistemas y actividades adoptadas por Novo-Nordisk apoyan el compromiso de la gerencia sobre el Pacto Mundial de las Naciones Unidas».

Grado limitado: «Nada ha llamado nuestra atención que desapruebe la declaración de Novo-Nordisk sobre el cumplimiento de las condiciones "en conformidad" de la *Guía GRI 2002*».

4. Los proveedores del servicio

La respuesta a las dos preguntas planteadas —¿quién propor-

ciona el aseguramiento?, ¿cómo obtienen las aptitudes para ofrecer aseguramiento?— está vinculada a dos aspectos básicos de los proveedores del servicio: competencia e independencia.

La información sobre *competencia* proporcionada es desigual y está vinculada al enfoque principalmente utilizado (O'Dwyer y Owen, 2005). En este sentido, las firmas de auditoría no suelen informar (12), ya que se supone que tienen la capacidad para realizar el trabajo, y únicamente se hace referencia a la colaboración con otros expertos (Royal NIVRA, 2005). Es conveniente resaltar de nuevo que dichas competencias están en entredicho por múltiples factores, entre los que pueden destacarse (Adams y Evans, 2004): la ausencia de principios informativos generalmente aceptados, el cambio inversor por grupo de interés, la carencia de metodologías para contrastar la materialidad de los informes y, sobre todo, la fuerte incidencia de la información cualitativa frente a la cuantitativa.

Así, puede destacarse que el estándar AA1000AS establece criterios específicos para informar sobre las competencias del verificador y/o de la organización en la que está integrado el verificador:

1) Competencias individuales (o del equipo de trabajo): cualificación profesional, experiencia en aseguramiento y áreas en la que tiene experiencia

2) Competencias de la organización: supervisión de la prestación del servicio, comprensión adecuada de los aspectos legales del proceso y de los seguros sobre indemnizaciones profesionales, y finalmente, infraestructura disponible.

Nuestro equipo de aseguramiento posee la experiencia y capacidades requeridas en el marco del aseguramiento financiero y no financiero, gestión sostenible, cuestiones sociales y medioambientales, así como el conocimiento de la industria farmacéutica para llevar a cabo el encargo (Informe anual de Novo-Nordisk 2004).

La *independencia* es uno de los pilares tradicionales de la auditoría, aunque sigue sin ser un requisito sobre el que informar a los destinatarios del informe de aseguramiento. En este sentido, de nuevo la AA1000AS plantea una mayor exigencia en línea con las orientaciones establecidas por la GRI en el anexo 4. La evidencia demuestra de nuevo que son las firmas de consultores las que desglosan más información sobre su independencia (O'Dwyer y Owen, 2005). El desglose requerido por la AA1000AS en relación con la independencia se centra en dos puntos:

a) Declaración de independencia, recogiendo las políticas de conflictos de intereses y un detalle de las relaciones comerciales o financieras pasadas, presentes y futuras con la organización informante.

b) Declaración de imparcialidad respecto a los intereses de los grupos de interés, incorporando un detalle de las relaciones comerciales o financieras pasadas, presentes y futuras, con los grupos de interés.

Un ejemplo de informe de independencia de una firma de auditoría es la del informe anual 2004 de la empresa Novo-Nordisk:

En general llevamos nuestros negocios sin ningún interés financiero, personal o de relaciones comerciales, con nuestros clientes de auditoría o afiliados.

5. El informe de aseguramiento (13)

A lo largo de los anteriores apartados se ha tratado de algunos aspectos que pueden formar parte del informe final: tipo de informe, destinatario, responsabilidades del informador y del proveedor del servicio, independencia y competencia, principios, ... Existe otro aspecto esencial relevante en el proceso de aseguramiento de los informes de sostenibilidad: *la opinión o conclusiones que se derivan del proceso*.

En este punto, existe una cierta confusión sobre la forma de expresar la opinión del verificador del informe. En el caso de la ISAE 3000, la orientación es similar a la auditoría, esto es, el informe «debe contener una expresión clara de la conclusión del profesional sobre la materia objeto de información» (IAASB, 2003, párrafo 46 y desarrollo en el párrafo 49j). El término preferido por los contables es el de «consistencia», de forma que se pueden encontrar opiniones como (O'Dwyer y Owen, 2005):

los datos remitidos son consistentes con las fuentes de información que nos han presentado. (Deloitte and Touche).

Por su parte, en la AA1000AS se plantean dos niveles:

— Una conclusión sobre la calidad del informe y de los sistemas, procesos y competencias subyacentes. Únicamente se recoge la indicación relativa a que «el informe puede ser utilizado por los grupos de interés de la organización informativa» (AccountAbility, 2003: 24).

— Comentarios adicionales que cubran fundamentalmente lo más destacado en progresos informativos y de aseguramiento,

así como sugerencias para la mejora de la información de sostenibilidad y sus procesos, sistemas y competencias.

Por ello, las conclusiones de los informes basados en AA1000AS están referidos a los tres principios básicos, sin introducir una opinión global de la memoria:

Sobre la base de la revisión efectuada y de los términos de referencia del encargo proporcionamos conclusiones sobre la Memoria en relación a cada uno de los tres principios de la AA1000AS y en relación al GRI. Assurance Statement to BP Management (2004 Report).

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

A lo largo del presente trabajo se ha abordado la problemática de la verificación de la emergente información sobre RSC, centrada en las memorias de sostenibilidad. La metodología de elaboración más extendida de estos informes es la propuesta por la Global Reporting Initiative (GRI), cuyo pilar fundamental es la transparencia de la organización informante y, por tanto, la credibilidad de las actuaciones comunicadas en materia de desarrollo sostenible.

La respuesta a las demandas de credibilidad de la información han sido variadas, pero existe un importante consenso sobre el valor de la verificación de las memorias mediante estándares de calidad. El servicio de aseguramiento ha pasado a ocupar el lugar preferente, sobre todo por su reconocimiento en la *Guía GRI 2002* para la elaboración de memorias de sostenibilidad.

Dos modelos de aseguramiento están vigentes en la actualidad: el estándar AA1000AS y el marco normativo de la auditoría representado por la ISAE 3000, a esca-

la internacional, y la propuesta de norma del instituto holandés de auditores (Royal NIVRA) a escala nacional.

Ambos modelos responden a dos concepciones diferentes del concepto de información de sostenibilidad. La AA1000AS representa un enfoque basado en la involucración del *stakeholder*, o grupo de interés, mientras que la ISAE 3000 es consecuencia de la auditoría de los estados financieros, donde predomina la fiabilidad de la información. No obstante, la dicotomía entre ambos no es tan radical en la práctica, ya que en ocasiones se utilizan conjuntamente.

Los problemas técnicos descritos a lo largo del trabajo se centran fundamentalmente en la necesidad de consolidar un modelo de información de referencia en el que puede ser relevante el proceso de revisión de la *Guía GRI 2002*, denominado G3, consolidando un verdadero marco conceptual de la información de sostenibilidad.

El proceso de verificación es otro punto crítico, dado que no existen criterios generalmente aceptados para algunos aspectos como la contrastación de la materialidad de la información de sostenibilidad, donde las necesidades de los grupos de interés son el elemento central.

Además de los problemas anteriores, en estos momentos nos encontramos ante una situación de conflicto sobre el aseguramiento. Por un lado, la profesión de auditoría se encuentra en un proceso de reflexión que se espera que permita superar los grandes problemas que supone verificar información no financiera; de ahí las demandas para una norma más específica que la ISAE 3000. Por otro lado, el estándar AA1000AS es el

principal referente para algunos profesionales, generalmente no contables, con el inconveniente de su menor nivel de rigor respecto de las normas de auditoría.

Este conflicto debe ser solucionado de forma inmediata, especialmente por los importantes retos que en esta materia esperan al aseguramiento de la información de sostenibilidad, entre los que pueden destacarse los siguientes:

- el creciente número de organizaciones que publican dichos informes;
- la incorporación a esta tendencia de entidades no lucrativas y, más recientemente, de organismos gubernamentales;
- la globalización de las actividades de las organizaciones que implican mayor complejidad en la verificación;
- la presión de grupos de interés hacia una mayor credibilidad de la información de sostenibilidad: inversión socialmente responsable, organizaciones sociales y medioambientales, instituciones públicas, ...;
- la propensión hacia los denominados informes integrados, en los que la memoria de sostenibilidad se confunde con la información financiera obligatoria (Novo-Nordisk, 2004; Gamesa, 2004; SKF, 2003, ...).

Para finalizar, es destacable que, para el desarrollo de un mecanismo de verificación generalmente aceptable, las organizaciones no lucrativas debe jugar un papel importante (Zadek y Raynard, 2004), ya sea como parte de los equipos de trabajo de los verificadores, ya por su implicación en el proceso de revisión como grupos de interés.

NOTAS

(*) El presente trabajo se enmarca en el desarrollo del proyecto del Ministerio de Ciencia y Tecnología BEC 2002-03049.

(1) En ese momento inicial, únicamente empresas relativamente pequeñas, como Larcovi o Cespa, dieron el paso en España.

(2) España lidera el *ranking* de entidades informantes «en conformidad» con la *Guía GRI 2002*, seguida muy de lejos por países como Estados Unidos y el Reino Unido. En el momento de redactar el presente trabajo, la GRI se encuentra inmersa en el proceso de revisión de la guía denominado G3, en el que la calidad de las memorias se medirá probablemente de acuerdo con un nuevo marco basado en cuatro categorías.

(3) Puede verse en <http://www.cfs.co.uk/sustainability2003/audit/naturalstep.htm>.

(4) En este trabajo no se considera el término auditoría en contextos diferentes a la verificación de información, tales como auditoría medioambiental o auditoría de calidad.

(5) La ISA 100 fue emitida por el International Auditing Practices Committee (IAPC), que fue sustituido en el proceso de emisión por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), de forma similar a lo que se produjo en el órgano emisor de normas contables internacionales.

(6) En relación con el premio europeo, puede ampliarse información en http://www.nivra.nl/Downloads/MVO/esra_rapport_2004.pdf. El informe de aseguramiento de Novo Nordisk puede consultarse en <http://www.novonordisk.com/annual-report/how-we-are-accountable/assurance-statement.asp>.

(7) Un ejemplo de información financiera es la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002 por la que se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales.

(8) Aunque su aplicación es nacional, se está realizando un esfuerzo para someterlo a opinión más allá del ámbito holandés, de ahí su traducción al inglés. El instituto alemán (Hauptfachausschuss) ha publicado otro borrador recientemente siguiendo las líneas del holandés.

(9) Ver el informe de aseguramiento de la memoria de sostenibilidad de Novo-Nordisk 2004 (<http://www.novonordisk.com/annual-report/default.asp>).

(10) La traducción de los términos se ha realizado sobre la base de las definiciones establecidas en la AA1000AS.

(11) El borrador de norma del instituto holandés asimila el término «revisión» al aseguramiento limitado, y el de «auditoría» para un nivel razonable.

(12) No obstante, la ISAE 3000 indica que debe asegurarse que el equipo de trabajo posee las competencias necesarias para evaluar el objeto del encargo.

(13) Puede verse una recopilación de informes de verificación sobre memorias de sostenibilidad en FEE (2004).

BIBLIOGRAFÍA

ACCOUNTABILITY (2003), *AA1000 Assurance Standard (AA1000AS)*, Londres.

— (2004), *AA1000 Assurance Standard. Guidance Note - Materiality (Consultation Document)*, Londres.

ADAMS, C., y EVANS, R. (2004), «Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap», *Journal of Corporate Citizenship*, n.º 14: 97-115.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS —AECA— (2004), *Documento sobre responsabilidad social corporativa*, n.º 1: «Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa», AECA, Madrid.

— (2005), *Documento sobre responsabilidad social corporativa*, n.º 2: «Límites de la información de sostenibilidad: entidad, devengo y materialidad», AECA, Madrid.

ASSOCIATION OF THE CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS —ACCA— (2004), *Towards Transparency: Progress on Global Sustainability Reporting 2004*, ACCA, Londres.

COMISIÓN EUROPEA (2001), Libro Verde *Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, julio.

CPA Australia (Certified Public Accountants Australia) (2004), *Triple Bottom Line. A Study of Assurance Statements Worldwide*, Melbourne.

DANDO, N., y SWIFT, T. (2003), «Transparency and assurance: Minding the credibility gap», *Journal of Business Ethics*, n.º 44: 195-200.

ELKINGTON, J. (1987), *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone, Oxford.

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENES —FEE— (2002), *FEE Discussion Paper: «Providing assurance on sustainability reports»*, FEE, Bruselas.

— (2003), *Benefits of Sustainability Assurance*, FEE, Bruselas.

— (2004), *FEE Call for Action: Assurance on Sustainability Reports*, FEE, Bruselas.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE —GRI— (2002), *Sustainability Reporting Guidelines*, GRI, Boston (www.globalreporting.org).

GRAY, R.; OWEN, D., y ADAMS, C. (1996), *Accounting and Accountability. Changes and Challenges in Corporate Social Reporting and Environmental Reporting*, Prentice-Hall, Hemel Hempstead.

HENRIQUES, A., y RICHARDSON, J. (2004) (eds.), *The Triple Bottom Line. Does it all add up?*, Earthscan, Londres.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD —IAASB— (2004), *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised «Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information»*, International Federation of Accountants (IFAC), Nueva York.

KPMG y UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM (2005), *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*, KPMG, Amsterdam.

LARRINAGA, C.; MONEVA, J. M.; LLENA, F.; CARRASCO, F., y CORREA, C. (2002), *Regulación contable de la información medioambiental. Normativa española e internacional*, AECA, Madrid.

MONAGHAN, P. (2004), «Put up or shut up», incluido en HENRIQUES, A., y RICHARDSON, J. (2004): 142-154.

MONEVA, J. M. (2001), «El marco de la información social y medioambiental de la empresa: análisis de la Global Reporting Initiative (GRI)», *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, n.º 30, junio: 1-14.

— (2003), «Transparencia, responsabilidad social e información no financiera», *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, número 64: 76-77.

MONEVA, J. M., y LLENA, F. (1996), «Análisis de la información sobre responsabilidad social en las empresas industriales que cotizan en Bolsa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXV, n.º 87: 361-402.

MONEVA, J. M., y LARBURU, I. (2005), «Assurance engagements on sustainability reports in Spain», Report to the FEE Assurance Subgroup.

O'DWYER, B., y OWEN, D. (2005), «Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation», *The British Accounting Review*, n.º 14: 205-229.

PRICEWATERHOUSECOOPERS —PwC— (2003), *Responsabilidad social corporativa: Tendencias empresariales en España*, PwC.

ROYAL DUTCH INSTITUTE FOR REGISTER ACCOUNTANTS —Royal NIVRA— (2005), *Dutch Exposure Draft Standard RL 3410 MVO «Assurance Engagements Regarding Sustainability Reports»*, Royal NIVRA, Amsterdam.

SUSTAINABILITY Y UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME —UNEP— (2003), *Trust Us. The Global Reporters 2002 Survey of Corporate Sustainability Reporting*, Sustainability, Londres.

WHEELER, D., y ELKINGTON, J. (2001), «The end of the corporate environmental report? Or the advent of sustainability reporting and communication», *Business, Strategy and the Environment*, vol. 10: 1-14.

ZADEK, S., y RAYNARD, P. (2004), *ACCA research report, n.º 86: The future of Sustainability Assurance*, ACCA, Londres.

ANEXO 1

ENTIDADES ESPAÑOLAS INFORMANTES DE ACUERDO A LA GUÍA GRI 2002

Abengoa	<i>Gamesa Corporación Tecnológica</i>
<i>Abertis</i>	<i>Gas Natural Group</i>
AGBAR	<i>Grupo CESP</i>
Alta Velocidad Renfe	<i>Grupo Eroski</i>
<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)</i>	Grupo Ferrovial
<i>Bancaja</i>	Grupo MANGO
<i>Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A.</i>	Grupo Santander
Banco Sabadell	Harineras Villamayor
BASF Española	<i>Hospital General de Vic</i>
Bilbao Bizkaia Kutxa (BBK)	<i>Hospital Universitario Virgen de Las Nieves</i>
<i>Bodega Pirineos</i>	<i>Iberdrola</i>
Caixa Galicia	<i>Iberia</i>
Caja Madrid	Indra
<i>Cementos Rezola-Sociedad Financiera y Minera, S.A. (FYM)</i>	<i>Industria de Diseño Textil, S.A. (Inditex)</i>
CEPSA	Javierre, S.L.
<i>Cercanías Renfe</i>	Larcovi
Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA)	<i>Lemona Industrial</i>
Contratas y Obras Empresa Constructora, S.A.	MP Corporación Industrial
Corporación UNILAND	<i>Red Eléctrica de España</i>
<i>Diageo España</i>	Renfe
<i>DKV Seguros</i>	Repsol YPF
EMASESA. Aguas de Sevilla	<i>Telefónica de España</i>
El Monte. Caja de Ahorros de Huelva y Sevilla	<i>Telefónica Investigación y Desarrollo (Telefónica I+D)</i>
<i>ENDESA</i>	<i>Telefónica Móviles, S.A.</i>
<i>ENUSA</i>	<i>Telefónica Móviles España</i>
Ericsson España, S.A.	Telefónica Publicidad e Información, S.A. (TPI)
<i>FCC Construcción, S.A.</i>	<i>Telefónica, S.A.</i>
<i>FREMAP</i>	<i>Union Fenosa</i>
	Vodafone España

Nota: En cursiva las empresas con informes de sostenibilidad *in accordance*.
 Datos obtenidos a 1 de diciembre de 2005 (www.globalreporting.org).

ANEXO 2

PRINCIPIOS DE LA GUÍA GRI 2002

<i>Principios GRI</i>	<i>Definición</i>
Transparencia	La exposición completa de los procesos, procedimientos y supuestos implicados en la elaboración de una memoria resulta esencial para su credibilidad.
Globalidad	Toda organización informante debería, sistemáticamente, implicar a sus partes interesadas en la ayuda al enfoque y la mejora continua de la calidad de sus memorias
Auditabilidad	Los datos y la información presentes en la memoria deberían recopilarse, analizarse y divulgarse de modo que los auditores internos o los encargados de la verificación externa puedan avalar su veracidad.
Exhaustividad	Toda la información esencial para la evaluación por parte de los usuarios del desempeño económico, ambiental y social de una organización informante debería aparecer en la memoria de una forma coherente con el marco temporal, el alcance y los límites manifestados
Relevancia	La relevancia es el grado de importancia asignado a un aspecto, indicador o dato concreto, y constituye el umbral en el cual la información adquiere la suficiente trascendencia como para presentarse
Contexto de sostenibilidad	Las organizaciones informantes deberían intentar situar su actuación en el más amplio contexto de restricciones o límites ecológicos, sociales o de otro tipo, en aquellos casos en los que ese contexto añada un significado importante a la información presentada
Precisión	El objetivo del principio de precisión es el de conseguir que la información presentada ofrezca la mayor exactitud y el menor margen de error posibles, para que los usuarios puedan tomar sus decisiones con un alto grado de confianza
Neutralidad	En toda memoria deberían evitarse los sesgos en la selección y exposición de la información, y se debería tratar de ofrecer un informe equilibrado sobre la actuación de la organización informante
Comparabilidad	Toda organización informante debería mantener la coherencia en lo referente a los límites y el alcance de sus memorias, dar a conocer cualquier cambio y volver a exponer la información presentada anteriormente
Claridad	Toda organización informante debería mantenerse al corriente de las distintas necesidades y experiencias de sus partes interesadas, y poner la información a disposición de los usuarios de manera que resulte inteligible para el mayor número posible de éstos, manteniendo un adecuado nivel de detalle
Periodicidad	Toda memoria debería ofrecer información con una periodicidad que se adapte a las necesidades de los usuarios y a la naturaleza de los datos