



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

TRABAJO FIN DE GRADO

Mención en contabilidad

**EL ASEGURAMIENTO DE LOS INFORMES DE
SOSTENIBILIDAD EN ESPAÑA**

**ASSURANCE OF SUSTAINABILITY REPORTING IN
SPAIN**

AUTORA: VICTORIA EUGENIA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

DIRECTOR/A: ANA FERNÁNDEZ LAVIADA

FECHA: JULIO 2016

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
ABSTRACT	1
1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. LOS INFORMES DE SOSTENIBILIDAD Y ASEGURAMIENTO	3
2.1 GLOBAL REPORTING INITIATIVE	3
2.2 LA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD.....	4
2.3 LOS INFORMES DE ASEGURAMIENTO	5
2.4 EL ASEGURAMIENTO DE LOS INFORMES DE SOSTENIBILIDAD Y LA AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES	6
3. ESTÁNDARES DE ASEGURAMIENTO DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD ..	7
3.1 ISAE 3000	7
3.1.1 Naturaleza de la revisión.....	8
3.2 NORMA DE ASEGURAMIENTO DE SOSTENIBILIDAD (AA1000AS, 2008)	9
3.2.1 El propósito de la Norma de Aseguramiento	9
3.2.2 La utilización de la Norma de Aseguramiento	10
3.2.3 Aceptación del encargo.....	10
3.2.4 Realización del encargo.....	10
4. ANÁLISIS DE LOS INFORMES DE ASEGURAMIENTO EN ESPAÑA.....	11
4.1 METODOLOGÍA.....	11
4.1.1 Guías de elaboración de los informes de aseguramiento.....	14
4.2 ESTRUCTURA.....	15
4.3 DIFERENCIAS ENTRE INFORMES.....	20
5. CONCLUSIONES	21
6. BIBLIOGRAFIA.....	23
7. WEBGRAFIA	25

RESUMEN

En los últimos años las empresas están dando mucha importancia a la Responsabilidad Social Empresarial (en adelante RSE), que es demandada por los diferentes grupos de interés. Esto provoca que las empresas emitan memorias de sostenibilidad, pero es muy difícil saber si esta información es realmente fiable.

Debido a esto, las empresas quieren dar mayor credibilidad a sus informes de sostenibilidad y, para ello, los someten a un proceso de aseguramiento realizado por un tercero independiente. El resultado de este proceso es un informe de aseguramiento y, para poder llevarlo a cabo, es necesario que estos expertos independientes sigan unas guías y unas normas publicadas por otros organismos.

Este trabajo muestra los resultados de una investigación sobre el aseguramiento de las memorias de sostenibilidad, de las 35 empresas de Ibex durante el 2014 y el 2015 y cómo se estructuran los informes. A la vista de los resultados obtenidos, se observa que 30 empresas del Ibex aseguran sus informes durante el 2014 y 31 en el 2015.

Como ocurre con la auditoría de cuentas, el mercado del aseguramiento de informes de sostenibilidad está dominado por las grandes firmas de auditoría. Lo que significa que las empresas certificadoras dentro del Ibex 35 casi no tengan porcentaje en este mercado. Esto se ve reflejado que en un 83% de los informes de aseguramiento son realizados por alguna de las Big 4, pero con las variaciones producidas en el 2015 pasan a ser un 93%.

Palabras clave: Responsabilidad social empresarial, aseguramiento, memorias de sostenibilidad, auditoría, Ibex 35.

ABSTRACT

Recently companies give great importance to corporate social responsibility which is demanded by the different stakeholders. This causes the companies to issue sustainability reports, but it is very difficult to know whether this information is really reliable and real.

Because of this, companies want to give more credibility to their corporate social responsibility and to subject them to this assurance process by an independent third party. The result of this process is an assurance report and to carry it out, it is necessary that these independent experts follow some guidelines and standards published by other agencies.

This report shows the results of an investigation into the assurance of sustainability reports from the Ibex 35 companies in 2014 and 2015 and how reports are structured. In view of the results we can say that 30 Ibex companies assurance their reports in 2014 and 31 in 2015.

As with the audit, the assurance market sustainability reporting is dominated by big audit firms. Meaning that the certifying companies in the Ibex 35 do not have much presence in this market. This is reflected that 83% of assurance reports are made by one of the Big 4, but with variations in 2015 become 93%.

Key words: *Corporate social responsibility, assurance, sustainability report, audit, Ibex 35.*

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años, y dentro del entorno de mayor demanda de información sobre el enfoque de gestión y desempeño ambiental, ético y social de las organizaciones muchas de ellas han publicado informes o memorias, generalmente denominadas Informes o Memorias de Sostenibilidad o de Responsabilidad Social Empresarial, en las que ofrecen información sobre sus políticas, compromisos, actividades e indicadores de desempeño relativos a su contribución a un desarrollo sostenible (ICJCE, 2008).

Debido a la exigibilidad de los grupos de interés, por la calidad de los informes de sostenibilidad, las empresas quieren asegurar sus informes de sostenibilidad para construir y mantener una confianza permitiéndolos ser transparentes. Además, su verificación los dota de mayor credibilidad ya que es realizado por un profesional cualificado e independiente (García-Benau et al., 2014).

Pero la presentación de memorias de sostenibilidad y la necesidad de dotarlos de credibilidad ha puesto sobre la mesa la importancia de verificar su contenido a través de los denominados informes de aseguramiento de verificación. El concepto de aseguramiento está en constante evolución adecuándose a los cambios sociales y medioambientales (Edgley et al., 2010).

Por otro lado, actualmente hay una mayor concienciación de las organizaciones y las empresas sobre los efectos o repercusiones que pueden tener sus actividades en los grupos de interés. Por ello, muchos organismos internacionales (Global Reporting Initiative (en adelante GRI), Organización de las Naciones Unidas (ONU), International Organization for Standardization (ISO),...) se han interesado en desarrollar varias iniciativas, como las guías para elaborar las memorias de sostenibilidad, unos principios generales de compromiso universal con la sociedad, etc, y muchas de ellas han ido teniendo bastante importancia para los stakeholders, mercados y algunas agencias gubernamentales. Estos informes se han ido incrementando en los últimos años y cualquier empresa puede llevarlos a cabo sin tener en cuenta el tamaño, tipo o sector al que pertenezcan (Berbel Giménez et al., 2007).

El objetivo de este trabajo es realizar una investigación sobre el aseguramiento de los informes de sostenibilidad en España, en concreto de las empresas del Ibex 35 en el año 2014 y 2015 y conocer qué empresas aseguran sus informes, cuáles no lo hacen, cómo se estructuran los mismos, las normas y las guías que se utilizan para su verificación y aseguramiento, etc.

El trabajo se estructura en varios apartados. Después de una breve introducción, para ir suscitando interés en esta investigación y ponerse en situación, el segundo apartado será un desarrollo previo sobre diferentes conceptos en relación con el tema; las memorias de sostenibilidad y el organismo que publica la guía que adoptan las empresas para realizarlas, lo que son los informes de sostenibilidad y, por último, las diferencias que hay entre el aseguramiento y la auditoría de cuentas. Después se encuentra el tercer apartado con los estándares de aseguramiento, siendo los referentes internacionales el ISAE 3000 y AA1000AS los más utilizados a la hora de asegurar los informes. Gracias a toda la información que se va a explicar en esos apartados se podrá entender el cuarto apartado dónde se presenta el estudio realizado

con la correspondiente metodología y la descripción de los resultados obtenidos. Por último, se expondrán las conclusiones obtenidas.

2. LOS INFORMES DE SOSTENIBILIDAD Y ASEGURAMIENTO

En este apartado se describen varios conceptos relacionados con el aseguramiento. Desde el Global Reporting Initiative hasta las diferencias entre la auditoría financiera y el aseguramiento de las memorias de sostenibilidad.

2.1 GLOBAL REPORTING INITIATIVE

El GRI, como se señala en su página web, es una organización independiente que ayuda a las empresas, gobiernos y otras organizaciones a entender y comunicar el impacto de las empresas en materia de sostenibilidad, tales como el cambio climático, los derechos humanos, la corrupción y muchos otros. Fundada en Boston en 1997 esta organización ha sido la pionera en las memorias de sostenibilidad desde finales de 1990 y, actualmente, es adoptado por la mayoría de empresas. En el 2000 lanzó su primera versión de las directrices, que representa el primer marco global para la presentación de memorias de sostenibilidad

Además, ofrece los estándares más utilizados a nivel mundial sobre las memorias y su divulgación, a las empresas, los gobiernos, la sociedad civil y los ciudadanos, para que puedan tomar mejores decisiones basadas en la información que se les aporta en dichas memorias.

Varios órganos de gobierno que constituyen la estructura del GRI, supervisan el desarrollo de sus normas a la hora de elaborar las memorias de sostenibilidad y mejora de sus actividades. El nombramiento de los miembros del órgano de gobierno del GRI es supervisado por dos comités, el Comité de Nominaciones GRI (GNC) y la Comisión de Nombramientos Comité Independiente (IAC).

La Guía GRI es el estándar más utilizado a nivel mundial para elaborar las memorias de sostenibilidad. En concreto la última versión G4, lanzada en 2013, recomienda el aseguramiento para dar credibilidad a dichas memorias (GRI, 2013b). Dentro de la misma se encuentra el principio de auditabilidad recogido en la parte B de la Guía que proporciona las bases para llevar a cabo dicha realización (Moneva, 2005).

Esta versión presenta una serie de principios de elaboración de memorias, unos contenidos básicos y un manual de aplicación con ánimo de facilitar la elaboración de memorias de sostenibilidad por parte de las organizaciones, independientemente de su tamaño, sector o ubicación. También constituye una referencia internacional para aquellos interesados en la información sobre el enfoque del gobierno y el desempeño y la repercusión de las organizaciones en los ámbitos ambiental, social y económica. Esta Guía facilita la preparación de cualquier documento en el que se deba transmitir ese tipo de información (GRI, 2015).

Por último, el GRI lanzó en su página web el examen G4 en 2015, una prueba de selección múltiple con 60 preguntas para que las personas puedan obtener la acreditación de su capacidad a la hora de utilizar las directrices del GRI G4. El examen está disponible en más de 70 países.

2.2 LA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD

El GRI en 2002 definió a la memoria de sostenibilidad como un informe publicado por la empresa u organización acerca de los impactos económicos, ambientales y sociales causados por sus actividades cotidianas (Moneva, 2005).

La elaboración de una memoria de sostenibilidad comprende la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a grupos de interés internos y externos en relación con el desempeño de la organización con respecto al objetivo del desarrollo sostenible (GRI, 2011). Además, la versión G4 ayuda en la elaboración de las memorias a las empresas a marcarse objetivos, medir el desempeño y gestionar el cambio con el propósito de que sus operaciones sean más sostenibles (GRI, 2015).

Por tanto, una memoria de sostenibilidad deberá proporcionar una imagen equilibrada y razonable del desempeño en materia de sostenibilidad por parte de la organización informante, e incluirá tanto contribuciones positivas como negativas (GRI, 2011).

Sin embargo, hay cierta preocupación sobre el control en el proceso de presentación de informes de sostenibilidad. La información elaborada tiene que responder a los principios básicos de la RSE y tiene que ser verificable. En lugar de recoger y divulgar la información verdadera, recogen la que favorece más a la empresa y omiten la negativa. Por otro lado, al ser informes voluntarios y no haber una única guía como modelo para realizarlos, suelen tener un contenido muy diferente unos de otros, por lo que el aseguramiento contribuye a su credibilidad (Dando y Swift, 2003; Adams y Evans, 2004).

Las memorias se pueden utilizar, entre otros, para los siguientes propósitos (GRI, 2011):

- Estudio comparativo y valoración del desempeño en materia de sostenibilidad con respecto a leyes, normas, códigos, pautas de desempeño e iniciativas voluntarias.
- Demostración de cómo una organización influye en, y es influida por, las expectativas creadas en materia de desarrollo sostenible.
- Comparación del desempeño de una organización y entre distintas organizaciones a lo largo del tiempo.

Por otro lado, hay que hacer mención al órgano consultivo y asesor del Gobierno en la materia, el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas (en adelante CERSE), de carácter cuatripartito y paritario. Tiene como objetivo el de impulsar y fomentar las políticas de RSE, proponiendo al Gobierno, en el marco de sus funciones, medidas que vayan en esa dirección (CERSE, 2011).

Hay que destacar que la mayoría de las grandes empresas/organizaciones españolas ya publican su memoria de RSE, como se puede comprobar en que en el año 2009, 33 de las 35 del IBEX lo habían publicado. También es interesante saber que la crisis no ha influido al avance de la elaboración de memorias: en septiembre de 2010 se habían elaborado en España 138 memorias de RSE con formato GRI, casi un 10% más que en todo el 2009.

Otros datos importantes que KPGM en 2015 da de España es que 8 de cada 10 empresas españolas reporta información sobre responsabilidad corporativa, una cifra que sitúa a España en el puesto 16 del ranking de 45 países analizados. Seis de cada diez empresas españolas analizadas publican informes sobre responsabilidad

corporativa específicos y separados del informe anual y el 77% de las que reportan información, sigue el estándar de reporte definido por el GRI.

Pero es aún más importante señalar que un 55% de las empresas que publican Informes de sostenibilidad llevan a cabo un proceso de aseguramiento por parte de un tercero independiente.

La relevancia de la RSE en el contexto legal español se evidencia en varios mecanismos en distinto grado de desarrollo. Ya aprobados por el proceso parlamentario, se cuenta con la creación del CERSE y la Ley de Economía Sostenible que incluye varias referencias al tema de la responsabilidad social y que plantea nuevas tareas para el CERSE (CERSE, 2011).

En España no existe un modelo de información de RSE estandarizado. Sin embargo, encontramos varios documentos emanados de procesos impulsados por la administración pública y el Parlamento Español que hacen recomendaciones al respecto, entre ellos, la Subcomisión Parlamentaria de RSC en sus recomendaciones 4ª y 5ª; el Foro de Expertos en RSE.

Actualmente en nuestro país, el reporting no es obligatorio en materia de RSE. De los 27 países que forman la Unión Europea, en 5 de ellos se establece el reporting obligatorio para las empresas/organizaciones cotizadas o públicas y en otros 5 países las sociedades gestoras de fondos institucionales tienen la obligación de informar a sus potenciales partícipes de su política de inversión en materia, no solamente económica, sino también social y medioambiental.

Desde una perspectiva cuantitativa, la posición de partida en el caso español es buena, pero se debe profundizar en su mejora y analizar los ámbitos en los que hay que incidir para alcanzar una mayor implicación tanto de las empresas/organizaciones, como de sus grupos de interés, de la sociedad en general y, más concretamente, de las administraciones públicas como impulsoras de las políticas que puedan contribuir a alcanzar esos objetivos.

2.3 LOS INFORMES DE ASEGURAMIENTO

El GRI entiende por aseguramiento la evaluación realizada por un tercero independiente. Esto tiene como resultado un informe en el que ese tercero expresa una conclusión acerca de la evaluación de la información revelada sobre la sostenibilidad, para ello toma como parámetros marcos o normas de aseguramiento específicos (GRI, 2013a).

Los expertos externos independientes hacen una evaluación de la información contenida en las memorias de sostenibilidad siendo aconsejable para alcanzar un mayor grado de fiabilidad y compromiso (Lizcano y Moneva, 2004).

Entonces este aseguramiento, al implicar un aumento de confianza de los usuarios sobre un informe, cumple una función similar a la auditoría de los estados financieros (Moneva, 2005). Sin embargo, se mantiene separada de la misma con el fin de evitar confusiones con la auditoría tradicional ligada a la información financiera (Lizcano y Moneva, 2004).

Por ello, la certificación es la que confirma el grado de cumplimiento de una serie de requisitos y especificaciones, una vez realizadas las correspondientes comprobaciones de acuerdo con las metodologías específicas. Esta certificación tiene

dos objetivos en materia de RSE: a nivel interno quiere consolidar los sistemas de gestión con los que cuenta la empresa y a nivel externo intenta servir como garantía frente a terceros del cumplimiento de los comportamientos corporativos.

La verificación es voluntaria, al igual que la elaboración de los informes. No obstante, las empresas socialmente responsables tienen que asumir dicha verificación externa como algo necesario.

El encargo de aseguramiento debe dar lugar a un informe final en el que conste, además del objetivo y alcance del trabajo y los criterios de evaluación utilizados, la opinión del experto sobre fiabilidad, seguridad y materialidad del informe.

Cuanto mayor sea el nivel de aseguramiento, más riguroso será el proceso. El profesional que lo realice deberá señalar cuando elabore su informe cuáles son los criterios y normas utilizados para realizar el aseguramiento. También deberá hacer mención a cuál ha sido la metodología empleada para realizar el informe de sostenibilidad (Adams y Evans, 2004). Según un estudio llevado a cabo por KPMG en 2013, la gran mayoría de las empresas buscan un nivel de aseguramiento limitado, frente a un nivel razonable de aseguramiento, o una combinación de ambos niveles.

En resumen, es importante añadir que tanto el informe de sostenibilidad como el informe de aseguramiento, son usados por las empresas para dar credibilidad y transparencia a los usuarios. Así podrán tomar decisiones con mayor fiabilidad y seguridad respecto a la información que contienen dichos informes (Boiral y Gendron, 2011).

2.4 EL ASEGURAMIENTO DE INFORMES DE SOSTENIBILIDAD Y LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES.

Tanto los informes de sostenibilidad como la auditoría de cuentas son realizados por profesionales independientes y la información que es objeto de verificación o de aseguramiento ofrece una mayor credibilidad. Pero hay muchas diferencias en el aseguramiento de ambos.

Por un lado, la auditoría de cuentas consiste en verificar los estados financieros por parte de un auditor habilitado e independiente. Éste elaborará un informe de auditoría de cuentas anuales, opinando si esos estados financieros han sido confeccionados atendiendo el marco normativo de información financiera. Es decir, si representan la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y de los resultados de la empresa auditada (IFAC 2013a). Con la emisión de dicho informe, los usuarios podrán valorarlos y tomar decisiones.

Para poder emitir dicha información, la NIA-ES 200 (IFAC 2013c) requiere que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales. Esta seguridad razonable no quiere decir que sea absoluta ya que hay limitaciones inherentes a la auditoría.

Sin embargo, la auditoría es una obligación legal para algunas sociedades y sólo puede ser realizada por auditores de cuentas, siendo los accionistas los principales destinatarios de la información. También es importante resaltar, que no existen diferentes estándares de referencia entre a los que el auditor puede acudir y elegir sino unas normas generalmente aceptadas. Tampoco existen distintos niveles de auditoría según lo que demanden los grupos de interés (Adams y Evans, 2004).

Por otro lado, el aseguramiento se centra en cómo ha informado una organización su desempeño económico, social y medioambiental y, también, si los resultados que pueden afectar a los grupos de interés están expresados debidamente para proteger sus intereses. Se trata de que éstos puedan confiar en la información que la compañía revela y puedan tomar decisiones respecto de la misma.

El informe de aseguramiento, como el de los informes de sostenibilidad, es normalmente voluntario y no hay unas normas obligatorias relativas a cómo hay que confeccionarlos (O'Dwyer et al., 2011). Debido a esto, los informes de aseguramiento suelen ser muy distintos entre sí en cuanto al contenido acerca del cual informan y cómo informan. Hay varios estándares para realizar el aseguramiento (Deegan et al., 2006) y distintos niveles de aseguramiento según los intereses que tengan los grupos de interés.

3. ESTÁNDARES DE ASEGURAMIENTO DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD

Otra característica del aseguramiento de las memorias de sostenibilidad, que es diferente a la auditoría de cuentas y ha sido mencionada anteriormente, es la existencia de distintos estándares de aseguramiento (Adams y Evans, 2004).

Pero dos son los estándares internacionales que más dominan dentro del aseguramiento y son referentes a la hora de asegurar informes de sostenibilidad: ISAE 3000 y AA1000AS. Aunque dentro de la Guía GRI hay recomendaciones para las empresas que emiten memorias de sostenibilidad en lo que se refiere al aseguramiento.

3.1 ISAE 3000

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

La intención del IAASB que propuso para el ISAE 3000 es ser un estándar basado en unos principios y que sea capaz de ser aplicada de manera efectiva a una amplia gama de temas subyacentes, y proporcionar una base para ISAEs actuales y futuros de materias específicas (IFAC, 2011).

A la hora de determinar la naturaleza y el alcance de los requisitos para incluir dentro de este estándar propuesto, se revisaron todos los requisitos de las NIA para determinar si un requisito equivalente, adaptado según proceda, debería reflejarse en el ISAE revisado propuesto.

La ISAE 3000 regula de forma concluyente los encargos combinados, contemplando la colaboración con expertos independientes, asesores internos, otros revisores, o con la auditoría interna en el caso de que la entidad revisada disponga de dicha función. La

participación de diferentes profesionales en encargos “a gran escala”, sin duda generará un valor añadido a la entidad en un entorno cada vez más regulado y con mayor presencia y presión por parte de los grupos de interés (REA+REGA-CGE, 2015).

3.1.1 Naturaleza de la revisión

Esta norma hace una distinción en dos tipos de aseguramiento, el “contrato de aseguramiento razonable” y el “contrato de aseguramiento limitado”.

Debido a la diferente condición de los datos y madurez de los sistemas de información y control que soportan el contenido de los Informes de Responsabilidad Corporativa (en adelante, IRC), la naturaleza del trabajo puede tener por objeto ofrecer dos tipos de conclusión (ICJCE, 2008):

Aseguramiento Razonable / Seguridad positiva

El objeto de un trabajo de aseguramiento razonable es reducir el riesgo hasta un nivel aceptable que permita al auditor emitir su conclusión en términos de seguridad positiva.

Aseguramiento Limitado / Seguridad limitada

El objeto de un trabajo de aseguramiento limitado (en adelante revisión) es la reducción del riesgo hasta un nivel aceptable (pero mayor que en el caso de aseguramiento razonable) que permita al auditor emitir su conclusión en términos de seguridad negativa.

El nivel de profundidad de un trabajo de revisión de aseguramiento razonable (seguridad positiva) es por tanto sustancialmente mayor que aquel que se lleva a cabo en los trabajos de revisión con aseguramiento limitado (seguridad limitada).

En definitiva, se trata de un proceso intelectual de obtención de evidencia para expresar una conclusión (razonable o limitada) por escrito, describiendo en todo caso las bases y criterios utilizados para refrendar las conclusiones y reforzar el grado de confianza de los usuarios de la información analizada (REA+REGA-CGE, 2015).

En caso de que el revisor no pueda obtener suficiente evidencia para conseguir los objetivos del encargo, éste podrá emitir una opinión/conclusión favorable, con salvedades, desfavorable o denegar opinión o renunciar al encargo de no existir previsión legal en contrario.

En ambos casos el informe del profesional debe incluir un resumen informativo del trabajo realizado como base de sus conclusiones con el fin de ayudar a los usuarios a entender la naturaleza del aseguramiento realizado (Simnett, 2012), debido a que el nivel de aseguramiento puede variar dependiendo de los procedimientos realizados y su alcance. En el aseguramiento razonable es un aseguramiento de nivel alto aunque no es absoluto porque hay limitaciones en el control interno y del propio proceso de aseguramiento. También el profesional tiene que expresar que los procedimientos son más limitados en cuanto a extensión y tiempo que los del aseguramiento razonable por lo que el profesional no puede obtener la seguridad necesaria para ser consciente de todas las cuestiones importantes que podrían identificarse en un aseguramiento razonable.

Según un estudio realizado por KPMG en 2013, de empresas que optan por asegurar sus informes de sostenibilidad, el 72% opta por un nivel limitado de aseguramiento, el 10% por un nivel razonable y un 8% por una combinación de los dos niveles.

3.2 NORMA DE ASEGURAMIENTO DE SOSTENIBILIDAD (AA1000AS, 2008)

Por otro lado, el enfoque ISAE 3000 puede ser completado, si así lo exigieran la efectividad y las circunstancias del encargo, por un enfoque AA1000 Assurance Standards, que es la herramienta metodológica de carácter holístico utilizada tradicionalmente por “las consultoras de sostenibilidad”, materia ésta que será desarrollada en una circular específica (REA+REGA-CGE, 2015).

La primera edición de la norma de aseguramiento AA1000AS fue publicada en 2003 siendo la primera norma de aseguramiento de sostenibilidad en el mundo. Fue desarrollada para garantizar la credibilidad y calidad del desempeño y de los informes en materia de sostenibilidad. Fue el resultado de un exhaustivo proceso de consulta en todo el mundo durante dos años, en el que se involucraron cientos de organizaciones desde profesionales, inversores, organizaciones no gubernamentales (ONGs), sindicatos y empresas. La norma AA1000AS (2003) reemplazó la información sobre aseguramiento proporcionada por la Norma Marco AA1000 publicada en 1999 (Accountability, 2008).

La edición 2008 de la Norma de Aseguramiento AA1000AS (2008), es la segunda edición de la norma de aseguramiento de AccountAbility. Dicha norma incorpora una creciente corriente de práctica y experiencia en el aseguramiento de sostenibilidad y reemplaza todas las versiones anteriores publicadas por AccountAbility.

El aseguramiento realizado aplicando la AA1000AS proporciona una plataforma para alinear los aspectos no financieros de la sostenibilidad con los informes financieros y el aseguramiento de sostenibilidad. Facilita a los proveedores de servicios de aseguramiento un instrumento para ir más allá de la simple verificación de datos, evaluar cómo las organizaciones gestionan la sostenibilidad y reflejar dicha gestión y el desempeño resultante en su informe de aseguramiento.

3.2.1 El propósito de la Norma de Aseguramiento

La AA1000AS de 2008 es una norma reconocida internacionalmente y de libre acceso que proporciona los requisitos necesarios para llevar a cabo un aseguramiento de sostenibilidad (Accountability, 2008).

El aseguramiento de sostenibilidad, de acuerdo con la Norma de Aseguramiento AA1000AS de 2008, evalúa y aporta conclusiones sobre:

- La naturaleza y el cumplimiento de los Principios de AccountAbility de AA1000, y cuando sea aplicable.
- La calidad de la información divulgada sobre el desempeño en sostenibilidad. En principio la norma está pensada para ser utilizada por proveedores y profesionales de aseguramiento de sostenibilidad.

También esta norma puede ser de utilidad para aquellos que elaboran informes y buscan aseguramiento de acuerdo con esta norma, así como para los usuarios de los

informes de aseguramiento de sostenibilidad y otros agentes encargados de la elaboración de estándares.

3.2.2 La utilización de la Norma de Aseguramiento

A la hora de utilizar la AA1000AS de 2008 hay que tener en cuenta tanto los tipos de encargo como los niveles de aseguramiento (Accountability, 2008).

Esta norma contempla dos tipos de encargos de aseguramiento de sostenibilidad:

- Tipo 1 - Principios de Accountability

El proveedor de aseguramiento deberá evaluar la naturaleza y el alcance del cumplimiento, por parte de la organización.

- Tipo 2 - Principios de AccountAbility e Información sobre el Desempeño

Este tipo es igual que el anterior pero aquí, el proveedor de aseguramiento, deberá evaluar además la fiabilidad de la información específica referente al desempeño en sostenibilidad. La información específica referente a su desempeño en sostenibilidad es la información que el proveedor de aseguramiento y la organización informante acuerdan incluir en el alcance del encargo de aseguramiento.

Después encontramos dos niveles de aseguramiento, uno alto y otro moderado. El primero proporcionará a los usuarios un nivel de confianza alto sobre la información presentada por la organización. Además, el proveedor de aseguramiento lo consigue cuando ha obtenido evidencia suficiente para apoyar su informe, de forma que el riesgo de que su conclusión sea errónea, sea muy bajo pero no cero. El segundo, realzará la confianza del usuario en la información proporcionada por la organización y el proveedor de aseguramiento consigue este nivel de aseguramiento cuando ha obtenido evidencia suficiente para apoyar su informe, de forma que el riesgo de que su conclusión sea errónea, será reducido pero no tanto como el nivel de aseguramiento alto.

3.2.3 Aceptación del encargo

Antes de aceptar un encargo, el proveedor de aseguramiento tendrá que estar convencido de que la organización está actuando de buena fe y que los requisitos de la AA1000AS de 2008 son alcanzables. En particular, el proveedor de aseguramiento tendrá que asegurarse de que el objeto del encargo es apropiado y que el profesional tendrá acceso a evidencia suficiente para sustentar sus resultados y conclusiones (Accountability, 2008).

3.2.4 Realización del encargo

Para llevar a cabo el encargo, el proveedor primero debe realizar una planificación del encargo de aseguramiento para que sea efectivo. La planificación incluye el desarrollo de una estrategia clara para obtener evidencia y evaluar el alcance acordado (Accountability, 2008).

Si se realiza una planificación adecuada se conseguirá un proceso de aseguramiento suficientemente completo, sólido y equilibrado. Por otro lado, es importante destacar que la planificación es un proceso reiterativo que está presente durante todo el

encargo y la naturaleza y el alcance del proceso de planificación variará dependiendo del tamaño y la complejidad del encargo.

Es importante que el proveedor de aseguramiento lleve a cabo el encargo con una actitud de escepticismo profesional lo que implica que evaluará y reflexionará sobre la validez de la evidencia obtenida y las implicaciones de esta evidencia.

4. ANÁLISIS DE LOS INFORMES DE ASEGURAMIENTO EN ESPAÑA

4.1 METODOLOGÍA

Para la realización de nuestro estudio se ha utilizado la información procedente de los informes de aseguramiento de las 35 empresas que formaban parte del Ibex en ese año. De todas estas empresas, investigación se centra en los informes del ejercicio 2014 y 2015.

La información, en la mayoría de las empresas, ha sido fácil de obtener, ya que muchas de ellas en sus páginas web tienen un apartado específico acerca de la sostenibilidad. Un alto número de informes de aseguramiento se localizaban dentro de las memorias de sostenibilidad que se ofrecían en dichas páginas web.

Tabla 1: Empresas Ibex 35 en 2014

Empresas Ibex 35 en 2014					
AENOR	DELOITTE	EY	KPMG	PwC	NO ASEGURAN
IAG	ABERTIS ARCELORMITTAL B.SANTANDER BANKINTER BBVA CAIXABANK FERROVIAL OHL REPSOL	BANKIA ENDESA GAMESA MAPFRE TELEFÓNICA	ACCIONA ACS ENAGAS FCC IBERDROLA INDITEX INDRA	ABENGOA AMADEUS B.POPULAR B.SABADELL GAS NATURAL MEDIASET REC SACYR	BME DIA GRIFFOLS JAZZTEL TÉCNICAS REUNIDAS

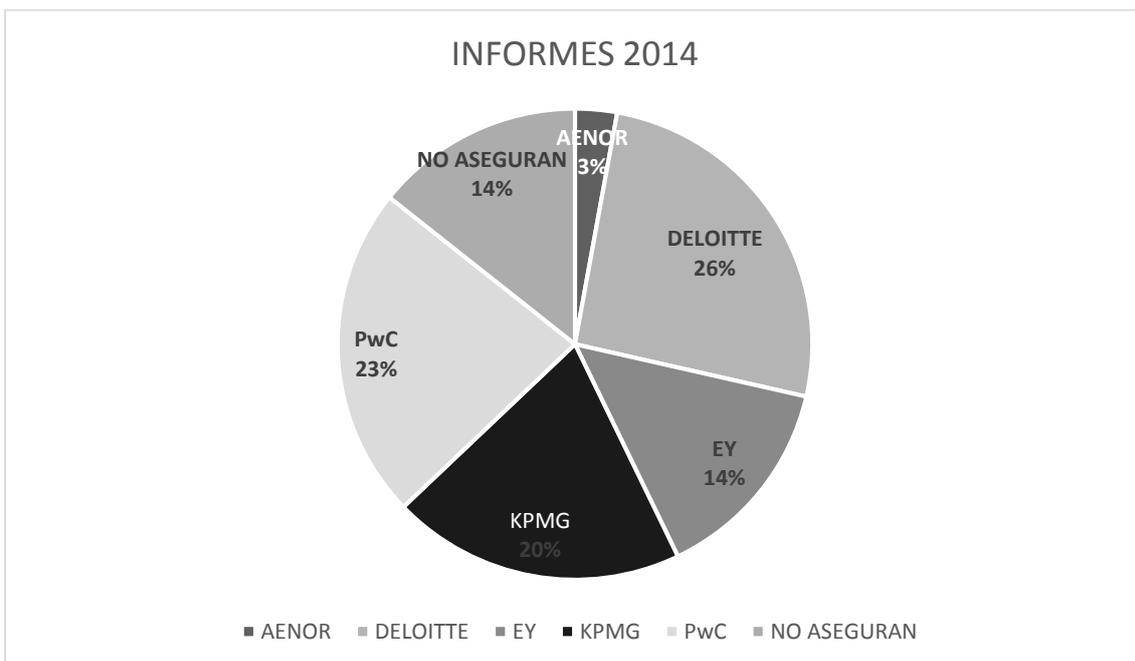
Fuente: Elaboración propia.

La muestra comprende un total de 30 empresas del Ibex 35, porque hay cinco 5 que no han podido ser analizadas debido a que no aseguran sus informes, son el caso de: *BME, Día, Grifols, Jazztel y Técnicas Reunidas*.

La mayoría de los informes de aseguramiento siguen una estructura muy similar, pero la clasificación que se va a hacer a continuación de cada uno de ellos será por empresas de auditoría. Éstas elaboran los informes de aseguramiento de forma distinta unas de otras aunque la estructura del informe se mantenga.

- Aenor: Como pone en su página web, es una empresa líder en certificación de sistemas de gestión, productos y servicios, y responsable del desarrollo y difusión de las normas UNE, por lo que también asegura memorias de sostenibilidad. Dentro del Ibex 35 encontramos una memoria que ha sido verificada por Aenor: IAG.
- Deloitte: *Abertis, Arcelormittal, Banco Santander, Bankinter, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (en adelante BBVA), *CaixaBank, Ferrovial, Obrascón Huarte Lain* (en adelante OHL) y *Repsol*.
- Ernst & Young (en adelante EY): *Bankia, Endesa, Gamesa Corporación Tecnológica, Mapfre y Telefónica*.
- KPMG: *Acciona, Actividades de Construcción y Servicios* (en adelante ACS), *Enagas, Fomento de Construcciones y Contratas* (en adelante FCC), *Iberdrola, Industria de Diseño Textil* (en adelante Inditex) e *Indra Sistemas*.
- Price Waterhouse Cooper (en adelante PwC): *Abengoa, Amadeus, Banco Popular Español, Banco de Sabadell, Gas Natural, Mediaset España Comunicación, Red Eléctrica Corporación* (en adelante REC) y *Sacyr*.

Figura 1: Informes 2014



Fuente: Elaboración propia

Como podemos observar en el gráfico de las 35 empresas del Ibex, el 83% lo hacen con alguna de las Big 4, frente a las empresas certificadoras que representan un 3%. Esto significa que el mercado de aseguramiento de los informes de sostenibilidad se lo llevan las Big 4. La empresa de auditoría dominante en que se hace con un 26% de este mercado es Deloitte verificando a nueve empresas. Sin embargo, se sitúa muy cerca de ella PwC con un 23% lo que significa que asegura 8 informes. Por detrás van KPMG y EY con un 20% y un 14% respectivamente.

Es importante mencionar que las empresas que no aseguran sus informes representan un 14% del mercado.

Sin embargo, a lo largo del 2015, el diario electrónico Expansión publica que se producen varios cambios en el Ibex 35 debido a que salen, en este año, del índice BME y Jazztel (que no contaban con el informe de aseguramiento) y se han incorporado Acerinox (que no lo hace) y Aena, que verifica sus memorias desde 2006 con Aenor. Además de Acerinox, tampoco Dia, Grifols y Técnicas auditan la información extrafinanciera con un tercero independiente.

Esto supone que 31 empresas del Ibex en el 2015 incluyen en sus informes de 2014 un informe de verificación externa o revisión por parte de un tercero independiente. El 93% lo hacen con alguna de las Big Four.

Tras ganar en 2014 a Abengoa y Red Eléctrica, PwC se acerca a Deloitte al llevar a cabo ocho verificaciones independientes del Ibex. La firma de servicios profesionales ya contaba con Amadeus, Banco Sabadell (que comenzó a hacer el año pasado), Gas Natural, Mediaset, Popular y Sacyr.

Tras incorporar Gamesa en 2014, EY trabaja en los informes de revisión independientes de los informes de sostenibilidad de otras cuatro grandes cotizadas: Bankia (que comenzó a hacer el año pasado), Endesa, Mapfre y Telefónica.

Dieciocho de las 31 sociedades Ibex han optado por verificar sus políticas sostenibles con la misma firma que auditan sus cuentas anuales, una tendencia que se ha ido intensificando a medida que las compañías tienden a hacer el informe integrado. La mayoría de ellos entienden que la auditoría financiera y no financiera debe avanzar hacia la integración, de ahí que la misma firma se encargue de ambos trabajos.

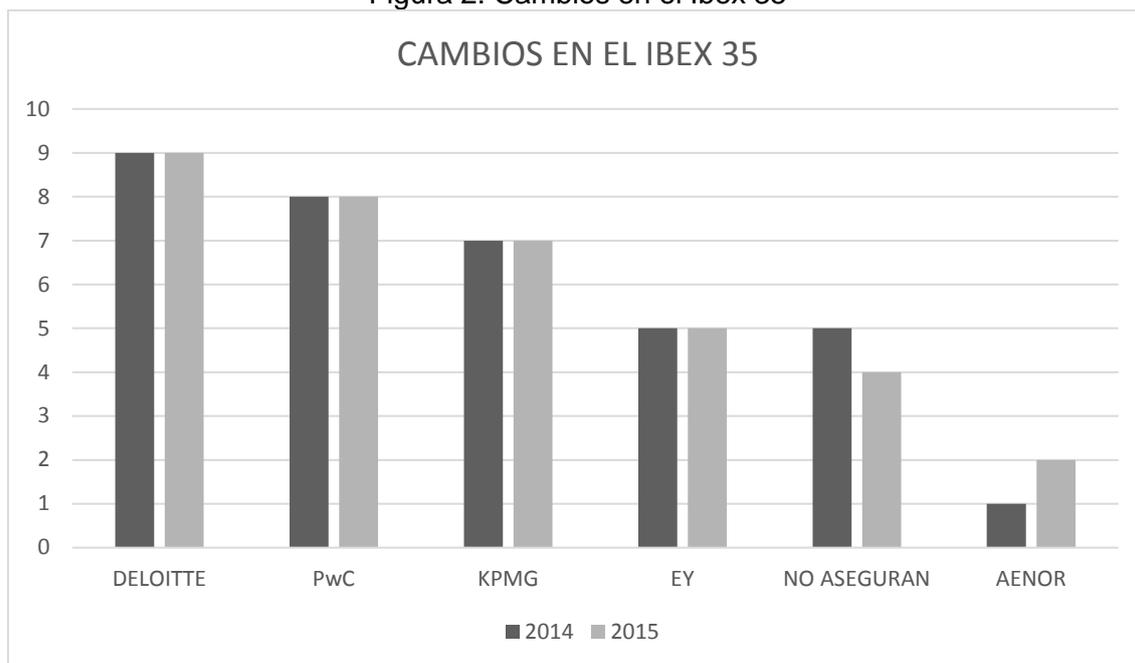
Otros 13 grupos, sin embargo, consideran que trabajar con diferentes firmas de servicios profesionales aporta mayor credibilidad a la información y es mejor valorada por los grupos de interés, especialmente, los inversores.

Tabla 2: Empresas Ibex después de los cambios producidos en 2015

Empresas Ibex después de los cambios producidos en 2015					
AENOR	DELOITTE	EY	KPMG	PwC	NO ASEGURAN
AENA IAG	ABERTIS ARCELORMITTAL B.SANTANDER BANKINTER B.BVA CAIXABANK FERROVIAL OHL REPSOL	BANKIA ENDESA GAMESA MAPFRE TELEFÓNICA	ACCIONA ACS ENAGAS FCC IBERDROLA INDITEX INDRA	ABENGOA AMADEUS B.POPULAR B.SABADELL GAS NATURAL MEDIASET REC SACYR	ACERINOX DIA GRIFFOLS TÉCNICAS REUNIDAS

Fuente: Elaboración propia

Figura 2: Cambios en el Ibex 35



Fuente: Elaboración propia

En resumen, se puede ver que con los cambios en el Ibex 35 durante el 2014 y 2015 hay un aumento del 10% de empresas que aseguran los informes, es decir, se pasa de un 83% a un 93%. El número de empresas que asegura cada firma de auditoría se mantiene pero realmente donde se pueden apreciar los cambios es en las empresas que no aseguran, ya que baja el número y Aenor se hace con una empresa más.

4.1.1 Guías de elaboración de los informes de aseguramiento

En principio, las empresas que verifican y aseguran las memorias de sostenibilidad elaboran unos informes que son muy similares entre ellos siguiendo las mismas pautas. Sin embargo, las firmas de auditoría optan por seguir modelos o guías que publican ciertas instituciones u organismos a la hora de elaborar sus informes de aseguramiento.

Uno de ellos es el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante ICJCE), como pone en su página web fue creado en 1942 y es institución privada con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, que agrupa a los censores jurados de cuentas de España y a las sociedades de auditoría de cuentas constituidas de acuerdo con las reglas previstas legalmente. Al mismo tiempo, está reconocida como una Corporación de Derecho Público vinculada orgánicamente al Ministerio de Economía y Competitividad.

Esta institución es representativa de los profesionales y sociedades de la auditoría de cuentas que operan en España. Además, la corporación defiende los intereses de sus miembros y vela por el desarrollo y buen funcionamiento de la actividad de auditoría a nivel nacional e internacional, con presencia en las principales organizaciones de auditoría, en las que participa de forma activa.

La relevancia de la información de las memorias de sostenibilidad para la toma de decisiones por parte de terceros y la realización de revisiones de la misma por parte de miembros de la Corporación motivaron a que la Comisión Técnica y de Control de

Calidad del ICJCE considerara conveniente la elaboración de una Guía de Actuación sobre trabajos de revisión de Informes de Responsabilidad Corporativa con objeto de recoger recomendaciones para la prestación de estos servicios de revisión (ICJCE, 2008).

Por otro lado, como pone en su página web el REA+REGA es un órgano especializado del Consejo General de Economistas, creado en 1982 para impulsar la renovación de la auditoría de cuentas en España.

En el REA+REGA existen comisiones, como la de Normas y Procedimientos, de Contabilidad, de Relaciones con los Colegios, de Relaciones Institucionales..., que son responsables de las distintas áreas de trabajo de la corporación.

La Comisión de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) e Informes Integrados (II) del REA+REGA Corporación de Auditores-CGE, a la vista de las actuales demandas sociales y la necesidad creciente de transparencia en todas las organizaciones, está apostando por un mejor conocimiento de la Responsabilidad Social Corporativa (RSC) como parte de la formación del auditor, explorando así nuevas oportunidades profesionales. La Comisión se centra en las siguientes actividades y objetivos desde el Consejo General de Economistas: la comunicación de los factores que afectan a la RSC y sus cambios normativos o metodológicos, la divulgación de las oportunidades para los profesionales en este ámbito, la promoción del desarrollo de estrategias de RSC y elaboración de informes de sostenibilidad en Pymes y el establecimiento de unas pautas de metodología de revisión de la información no-financiera (REA+REGA, 2016).

Por último, la guía que propone el REA+REGA para elaborar los informes de aseguramiento se basa en la norma ISAE 3000 y la complementa con la AA1000AS.

4.2 ESTRUCTURA

Los informes de aseguramiento deben contener al menos los siguientes elementos básicos:

- Título
- Destinatario (persona u organización a la que va dirigido)
- Nivel de seguridad adoptado en el enfoque de aseguramiento: Seguridad Limitada o Razonable
- Fecha
- Objeto de la revisión
- Responsabilidad de las partes
- Manifestación sobre la independencia del autor
- Estándar de revisión
- Resumen del trabajo realizado
- Limitaciones de uso
- Conclusión del auditor en base al trabajo realizado
- Identificación del revisor
- Aspectos de mejora o recomendaciones y los párrafos de énfasis.

Estos informes siguen una estructura muy similar a los de la auditoría de cuentas. Divididos en apartados, los cuales siguen un mismo orden en casi todos los informes.

La *cabecera* está formada por:

- Membrete

Los informes suelen presentarse en un papel membretado, con el logotipo de la empresa. Normalmente incorporan datos de la empresa como:

- Nombre de la sociedad
- Logotipo o imagen de marca
- Dirección del domicilio social
- Teléfono y fax
- Página web

- Título

“Informe de Revisión/Verificación Independiente de la información de Responsabilidad Corporativa 201X Sociedad X”

Es similar en todas las empresas de auditoría. Debe indicar claramente que el informe es un informe de revisión que ha sido preparado por un tercero independiente. El título ayuda a identificar la naturaleza del encargo realizado y del informe emitido y a distinguirlo de informes emitidos por otros profesionales que no se encuentren sometidos a las mismas normas profesionales, éticas y de independencia y a las normas emitidas por la IFAC aplicables a este tipo de encargos (ICJCE, 2008).

El *contenido* de los informes de aseguramiento se divide en 4 apartados:

- Alcance de nuestro trabajo

El primer párrafo dentro de este punto suele comenzar con “Hemos realizado la revisión del Informe de Responsabilidad Corporativa...”.

En este punto suele mencionarse que se revisan los indicadores de Responsabilidad Corporativa con los contenidos básicos y generales propuestos en la Guía GRI, en concreto la versión G4.

- Responsabilidades de la Dirección de la empresa auditada y de la sociedad de auditoría

“La preparación del Informe de Responsabilidad Corporativa, así como el contenido del mismo, es responsabilidad del XXX de

Este apartado informa de las responsabilidades que tiene tanto la dirección de las sociedades que contratan los servicios de auditoría como las responsabilidades que tienen estas últimas a la hora de emitir informes de aseguramiento. También debe identificarse el encargado de la preparación del IRC y sus responsabilidades, así como la responsabilidad del auditor. En el caso de que la organización informante presente cifras comparativas y el auditor sólo hubiera revisado las cifras correspondientes a un ejercicio (bien por tratarse del primer ejercicio en que se revisa el IRC o bien porque en el ejercicio anterior fue revisado por otros auditores), el auditor deberá mencionar este hecho en el informe (ICJCE, 2008).

- Estándares y procesos de verificación

En este apartado es donde se identifican los estándares usados por el auditor a la hora de revisar el informe. Además, deberá mencionar que el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas ISAE 3000 y AA1000AS.

El primer párrafo del apartado va precedido de una identificación que lo reconoce como “Hemos llevado a cabo nuestro trabajo de revisión de acuerdo con la Norma ISAE 3000...”.

En el segundo párrafo, se refiere a la revisión que se realiza en las diferentes áreas de la empresa, directivos, unidades de negocio o sociedades que han participado en la elaboración del informe de sostenibilidad. Seguido a esto se exponen varios puntos donde están los procedimientos analíticos y pruebas de revisión por muestreo.

- Conclusiones

Este apartado puede incluir las observaciones y recomendaciones o bien éstas aparecen como otro apartado más independiente a las conclusiones.

El auditor debe expresar su opinión sobre si la memoria de sostenibilidad está libre de errores u omisiones (son la diferencia existente entre la información objeto de revisión presentada por la entidad o sus representantes y aquella que ha sido evaluada o calculada de acuerdo con los criterios preestablecidos en el encargo (REA+REGA-CGE, 2015)) o si ha sido elaborada según las directrices de la Guía GRI: se hace referencia a los Anexos sección de los contenidos revisados, el alcance de la revisión y se identifican aquellos que no cubren todos los aspectos recomendados por el GRI.

Por último, el auditor tiene que expresar si la empresa auditada ha aplicado los principios de:

- Inclusividad

El principio básico de Inclusividad es necesario para alcanzar los de Relevancia y Capacidad de Respuesta. La unión de los tres principios respalda el alcance de la Accountability. La Inclusividad es el punto de partida para determinar la Relevancia. El proceso de relevancia determina los temas que son más relevantes y significativos para la organización y sus grupos de interés. Por otro lado, la Capacidad de Respuesta se refiere a las decisiones, acciones y desempeño relacionado con aquellos asuntos relevantes (Accountability, 2008).

La Inclusividad es mucho más que un proceso de implicación con los grupos de interés. Es el compromiso de ser responsable con aquellos sobre los cuales la organización genera un impacto y con los que generan un impacto en la organización, y que permite su participación para identificar asuntos y encontrar soluciones. Implica colaboración a todos los niveles, incluso del gobierno corporativo, para alcanzar mejores resultados. Aceptar la responsabilidad sobre aquellos en los que la organización genera un impacto (sus grupos de interés), no significa que ésta tenga que hacer todo lo que un grupo de interés solicita, y tampoco que pierda la responsabilidad sobre sus decisiones. La Inclusividad requiere un proceso definido de implicación y participación 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.

- Relevancia

Para tomar buenas decisiones y acciones, una organización y sus grupos de interés tienen que conocer qué asuntos son relevantes en el desempeño de sostenibilidad de la organización (Accountability, 2008).

Para determinar lo que es relevante, se requiere un proceso de determinación de la relevancia. Dicho proceso deberá estar diseñado para asegurar que se incorpora y después se analiza la información exhaustiva y equilibrada. Una organización necesita incorporar la información correcta de las fuentes correctas, cubriendo un periodo de tiempo apropiado. 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 las fuentes de información se incluirá la información aportada por los grupos de interés. El periodo de tiempo abarcará el corto, medio y largo plazo.

El análisis de 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. Este proceso deberá estar alineado con los procesos de toma de decisiones y desarrollo de la estrategia de la organización.

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.

- Capacidad de respuesta

La Capacidad de Respuesta refleja cómo una organización responde a sus grupos de interés y es responsable ante ellos. Esto puede incluir el establecimiento de políticas, objetivos y metas, estructura de gobierno, sistemas y procesos de gestión, planes de acción, compromiso con los grupos de interés, medición y control del desempeño o aseguramiento. Las respuestas de la organización podrán no estar de acuerdo con la visión de todos los grupos de interés. Los grupos de interés participan en el desarrollo de las respuestas (Accountability, 2008).

Dado que las respuestas dependerán de los recursos disponibles, deberán estar necesariamente priorizadas. Esta prioridad debe ser coherente con otras estrategias y operaciones, así como con los intereses de los grupos de interés, y debe ser comunicada a los mismos. Una organización deberá buscar la asignación de recursos adecuada para proporcionar las respuestas. Los recursos serán adecuados cuando permitan a una organización alcanzar sus compromisos declarados dentro del período de tiempo estipulado y comunicar sus respuestas de forma que sea consistente con los intereses y expectativas de los grupos de interés.

La organización debe comunicar las respuestas de forma que sean consistentes con las necesidades y expectativas de sus grupos de interés, con el objetivo de que estos puedan tomar decisiones con la suficiente información. La organización debe poner en funcionamiento las competencias, capacidades y procesos necesarios para conseguir las respuestas en las que se ha comprometido. La organización debe responder de forma oportuna.

Una organización receptiva, deberá dar respuesta a sus asuntos relevantes y a sus grupos de interés de forma exhaustiva y equilibrada. No obstante, el modo en el que una organización responda a un asunto dependerá de la madurez del asunto así como de la madurez de la organización.

- Observaciones y recomendaciones

En algunos informes este apartado suele ir dentro del apartado “conclusiones”.

Con carácter complementario al informe de revisión, el auditor, en el caso de que lo considere necesario, podrá emitir un informe de recomendaciones donde se recojan aquellos aspectos de mejora relativos al control interno, los sistemas de gestión, los métodos de cálculo, los sistemas de reporting u otros aspectos que puedan contribuir al desarrollo de la Responsabilidad Corporativa. En este supuesto es conveniente que el informe de revisión incluya una mención específica a que se han presentado recomendaciones de mejora a la Dirección de la entidad. Asimismo, el auditor evaluará la conveniencia de incluir en el informe de revisión aquellas recomendaciones que por su contenido o importancia complementen o mejoren la comprensión de los usuarios del informe emitido (ICJCE, 2008).

Dichas recomendaciones deben estar adecuadamente soportadas en los papeles de trabajo y no deben modificar la conclusión contenida en el informe de revisión. Además, en ejercicios sucesivos, el auditor, como parte de su trabajo, deberá comprobar el grado de implantación de las recomendaciones

Por último, el *pie* está compuesto por:

- Datos registrales

Deben recogerse en el informe la dirección postal del domicilio profesional del auditor individual o de la sociedad de auditoría y el número de inscripción en el ROAC, bien del auditor o de la sociedad de auditoría. Pero si son empresas certificadoras este punto no aparece.

- Fecha

Día, mes y año en el que se firma el informe de aseguramiento y debe coincidir con la de la carta de manifestaciones, es decir, debe corresponderse con el último día de trabajo de la revisión. Dicha fecha no podrá ser anterior a la fecha de aprobación del IRC por parte de la Dirección o el Consejo de Administración de la entidad (ICJCE, 2008).

- Firma

La firma puede ser: del auditor o auditores (responsable del trabajo realizado), o la empresa certificadora.

- Identificación

Tiene que aparecer el nombre y los apellidos del auditor firmante, y en su caso, la razón social de la sociedad de auditoría. Para las empresas certificadoras aparecerá el nombre de dicha empresa y el nombre de su Director General.

Hechos Posteriores: De ponerse de manifiesto, después de la fecha de emisión del informe, circunstancias que de haberse conocido antes de dicha fecha, hubieran obligado al revisor a modificar sus conclusiones, el revisor podrá realizar cualquier actuación para valorar dicho efecto. Sin embargo, no está obligado a realizar ninguna prueba adicional con posterioridad a la fecha de emisión de su informe (REA+REGA-CGE, 2015).

4.3 DIFERENCIAS ENTRE LOS INFORMES

Como se comentó en un apartado anterior, las firmas de auditoría dependiendo a que institución u organismo (ICJCE o REA+REGA) al que pertenezcan seguirán una guía u otra y de aquí vienen algunos matices que serán comentados a continuación.

Lo primero que se puede observar es, a la hora de realizar el membrete, Deloitte, EY y KPMG, que siguen un mismo patrón, situándolo en el comienzo del informe y, en cambio, PwC ubica su logotipo en la parte superior del informe de aseguramiento pero los datos de la empresa los sitúa en la parte inferior.

Las conclusiones pueden variar dependiendo de si se apoyan en las publicaciones del ICJCE o REA+REGA. En el caso del ICJCE, los posibles tipos de conclusión son los siguientes (ICJCE, 2008):

Conclusión favorable: cuando el auditor ha obtenido evidencias que soportan la emisión de una conclusión sin salvedades, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

“Como resultado de nuestra revisión no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que nos haga creer que el Informe XXX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con YYY o contiene errores significativos”.

Conclusión con salvedades debido a limitaciones en el alcance: cuando el auditor tenga limitaciones en el alcance que le impidan desarrollar los procedimientos planificados, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

“Como resultado de nuestra revisión, excepto por los efectos que podrían haberse puesto de manifiesto si hubiésemos podido [disponer de la información indicada en el párrafo ZZZZ] aplicar los procedimientos indicados en el párrafo ZZZ y que han supuesto una limitación (limitaciones) al alcance de nuestro trabajo, no se ha puesto de manifiesto ningún otro aspecto que nos haga creer que el Informe XXX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con YYY o contiene errores significativos”.

Conclusión con salvedades debido a errores o falta de información: cuando el auditor haya determinado que la información sometida a revisión contiene errores significativos por lo que no es íntegra o adecuada considerando los criterios aplicados en su preparación, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

“Como resultado de nuestra revisión, excepto por la(s) salvedad(es) descrita(s) en el(los) párrafo(s) ZZZ, no se ha puesto de manifiesto ningún otro aspecto que nos haga creer que el Informe XXX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con YYY o contiene errores significativos”.

Conclusión adversa: cuando las salvedades identificadas sean tan relevantes que, a juicio del auditor, impidan el uso adecuado de la información revisada, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

“Como resultado de nuestra revisión, y debido a la importancia de la(s) salvedad(es) descrita(s) en el(los) párrafo(s) ZZZ, concluimos que el Informe XXX no ha sido preparado de acuerdo con YYY y contiene errores significativos”.

Conclusión denegada: cuando las limitaciones al alcance sean tan relevantes que, en opinión del auditor, no permitan obtener las evidencias suficientes para soportar una conclusión, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos: “Como resultado de nuestra revisión, y debido a la importancia de la(s) limitación (limitaciones) descrita(s) en el(los) párrafo(s) ZZZ, no podemos expresar ningún tipo de seguridad sobre el Informe XXX”.

Pero si se apoyan en la modelo del REA+REGA las conclusiones pueden ser de dos tipos (REA+REGA-CGE, 2015):

En el caso de que se trate de un encargo con enfoque de *seguridad razonable*, la opinión deberá manifestarse de forma positiva, por ejemplo: “En nuestra opinión la información no financiera de XXX preparada por la entidad de acuerdo con el marco conceptual YYY está elaborada y presentada de manera adecuada en todos sus aspectos significativos en aplicación de los siguientes criterios”.

En un contexto de *seguridad limitada*, la opinión deberá expresarse en forma de seguridad negativa, de tal forma que transmita si a partir de los procedimientos ejecutados por el revisor se puede concluir o no, que es probable que no existan errores significativos en las áreas objeto de estudio. Este enfoque podría recoger su opinión profesional de acuerdo con la siguiente redacción: “A partir de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida, no hemos detectado la necesidad de efectuar correcciones significativas a la información no financiera XXX presentada y elaborada en aplicación de los siguientes criterios”.

Las *empresas certificadoras* como Aenor elaboran unos informes que no se extienden en detalles. No lo estructuran como las firmas de auditoría, siendo totalmente distintos a éstas.

En este caso se explicará el informe de Aenor ya que sólo IAG asegura con este tipo de empresas en 2014. En la parte superior aparece el nombre de la empresa certificadora y debajo se localiza el título: “Verificación de la memoria de sostenibilidad”. Comienza a escribir el informe “...ha verificado que la memoria de la empresa...titulada:...proporciona una imagen razonable y equilibrada..”. Si hacen mención a la Guía GRI G4 y la fecha en la que se ha realizado la verificación.

Por último, al cierre del informe se encuentra la fecha de emisión del informe y el sello de la empresa certificadora con la firma del Director General de la empresa.

5. CONCLUSIONES

Los grupos de interés son cada vez más exigentes con las empresas en materia de RSE. Entonces se empiezan a elaborar memorias de sostenibilidad que permiten conocer los compromisos que asume la organización en materia de RSE a los grupos de interés. Pero para dar una mayor credibilidad y transparencia de la información

contenida en ellas, las empresas aseguran estas memorias con un tercero cualificado e independiente.

El aseguramiento de los informes de sostenibilidad es un tema de actualidad, ya que muchas empresas dedican a la Responsabilidad Social Empresarial un espacio dentro de ellas por lo que es muy importante su conocimiento.

El objetivo de este trabajo era profundizar más en materia de informes de sostenibilidad y aseguramiento, ver qué empresas del Ibex 35 los aseguran durante el 2014 y 2015, lo que conlleva conocer las normas y guías empleadas en ambos casos. Pero también, ver cómo es la estructura de los informes de aseguramiento de estas empresas.

No solo se han realizado aportaciones en materia de sostenibilidad sino que también se proporciona información acerca de las normas de aseguramiento; qué guías son las que siguen las empresas de auditoría a la hora de realizar los informes y las diferencias que hay entre los informes de aseguramiento. Pero sobre todo la aportación más importante es la situación de las empresas del Ibex 35 acerca del aseguramiento y ver las variaciones que se producen de un año para otro, ya que hay empresas que un año pertenecen al Ibex y al año siguiente no. Además perteneciendo al Ibex 35 varios años, éstas pueden cambiar de Big 4 o de empresa certificadora, incluso de comenzar a asegurar sus informes o dejar de hacerlo.

Los resultados obtenidos revelan que las Big 4 predominan en el mercado de aseguramiento de los informes de sostenibilidad y que las empresas certificadoras no tienen casi cabida en este mercado, incluso en el año 2015 aumenta en un informe para las Big 4 y para las empresas certificadoras se reduce en la misma unidad. Igualmente se observa un incremento de las empresas que aseguran sus informes, pasando de un 86% en 2014 a un 89% 2015.

En futuros trabajos de este tipo se podría profundizar aún más en los informes de sostenibilidad y en la Guía GRI, entrar en su base de datos y ver cuántas empresas emplean la Guía en sus informes de sostenibilidad y cuantas no. También podría investigarse, gracias a esa base de datos, las empresas que usan la Guía GRI para sus informes en distintos países ya que dicha base de datos nos ofrece filtrar por países. Incluso podría llevarse a cabo una mejora de la metodología para poder indagar más en el número de empresas que realizan el proceso aseguramiento.

Hay que mencionar que en este trabajo se han encontrado algunas limitaciones, como que los datos obtenidos son sólo para las empresas del Ibex 35, pero hay muchas más empresas que aseguran sus informes bien con las Big 4 o con empresas certificadoras. Además, la guía empleada por las empresas de auditoría para asegurar los informes se desconoce. Esto se debe al desconocimiento de la vinculación de la empresa, ya que puede ser miembro del REA+REGA o del ICJCE y en cada caso se usará una guía u otra.

Gracias a la realización de este trabajo he podido llegar a conocer la otra parte de la auditoría, las empresas que lo realizan, el funcionamiento del IBEX 35 y las empresas que lo componen, y la composición y estructura de un Informe de aseguramiento. Además de las normas, estructura y desarrollo, así como la finalidad de la memoria de sostenibilidad y las diferencias entre las normas del aseguramiento y las empleadas en la auditoría de cuentas.

6. BIBLIOGRAFIA

ACCOUNTABILITY. 2008. *Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000 AS (2008)*. [en línea]. Madrid: MAS Business, S.L. [Consulta: 19 abril 2016]. ISBN: 978-1-901693-55-3. Disponible en:
<http://www.accountability.org/images/content/3/5/357.pdf>

ADAMS, C.A.; EVANS, R. 2004. Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. *The Journal of Corporate Citizenship*, **14**, pp. 97-115. ISSN 1470-5001.

BERBEL GIMÉNEZ, G.; GÓMEZ VILLEGAS, M. y REYES GÓMEZ, J.D. 2007. La responsabilidad social en las organizaciones (RSO): análisis y comparación entre guías y normas de gestión e información. *INNOVAR, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, **17**, núm. 29, enero-junio, 2007, pp. 27- 47. ISSN 0121-5051.

BOIRAL, O.; GENDRON, Y. 2011. Sustainable Development and Certification Practices: Lessons Learned and Prospects. *Business Strategy and the Environment*, **20** (5), pp. 331-347. ISSN 1099-0836.

CERSE. 2011. Transparencia, Comunicación y Standards de los Informes y Memorias de Sostenibilidad 03/05/2011. En: MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL [sitio web]. España. [Consulta: 01 abril 2016]. Disponible en:
[http://www.empleo.gob.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-soc/RespoSocEmpresas/docs/110503 GRUPO DE TRABAJO DE TRANSPARENCIA COMUNICACION Y STANDARDS DE LOS INFORMES Y M.DE SOSTENIBLIDADI.pdf](http://www.empleo.gob.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-soc/RespoSocEmpresas/docs/110503_GRUPO_DE_TRABAJO_DE_TRANSPARENCIA_COMUNICACION_Y_STANDARDS_DE_LOS_INFORMES_Y_M.DE_SOSTENIBLIDADI.pdf)

DANDO, N.; SWIFT, T. 2003. Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics*, **44** (2), pp. 195-200. ISSN 0167-4544.

DEEGAN, C.; COOPER, B.J. y SHELLY, M. 2006. An investigation of TBL, report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, **21** (4), pp. 329-371. ISSN 0268-6902.

EDGLEY, C.R.; JONES, M. J. y SOLOMON, J.F. 2010. Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, **23** (4), pp. 532-557. ISSN 0951-3574.

GARCÍA-BENAU, M.; SIERRA-GARCÍA, L. y ZORIO, A. 2014. Credibilidad en Latinoamérica del informe de responsabilidad social corporative. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, **54** (1), pp. 28-38. ISSN 0034-7590.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. 2011. G3 Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. EN: GRI. [sitio web]. Amsterdam: GRI. [Consulta: 26 marzo 2016]. Disponible en:
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G3.1-Complete.pdf>

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. 2013a. The external assurance of sustainability reporting. En: GRI [sitio web]. Amsterdam: GRI. [Consulta: 9 marzo 2016]. Disponible en:
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf>

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. 2013b. G4 Sustainability Reporting Guidelines. En: GRI. [sitio web]. Amsterdam: GRI. [Consulta: 11 marzo 2016]. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. [sitio web]. 2015. Amsterdam: GRI. G4 Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. [Consulta: 26 marzo 2016]. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

IFAC. 2011. *ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. En: IFAC [sitio web]. New York. [Consulta: 22 abril 2016]. Disponible en: https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IAASB_ISAE_3000_ED.pdf

IFAC (IAASB). 2013a. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* [en línea]. [Consulta: 18 marzo 2016]. Nueva York: IFAC. Disponible en: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/International_Framework_for_Assurance_Engagements.pdf

IFAC (IAASB). 2013c. *NIA-ES 200: Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Adaptada para su aplicación en España por Resolución del ICAC de 15 de octubre del 2013* [en línea]. [Consulta: 18 marzo 2016]. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20200%20p%20def.pdf>

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA. 2008. *Guía de actuación sobre trabajos de revisión de informes de responsabilidad corporativa*. En: ICJCE. [Sitio web]. [Consulta: 20 mayo 2016]. Disponible en: http://www.icjce.es/images/pdfs/guias_de_actuacion/2008/guia_actuacion_21.pdf

KPMG. 2013. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting. En: KPMG. [sitio web]. [Consulta: 18 marzo 2016]. Disponible en: <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/corporate-responsibility-reporting-survey-2013-exec-summary.pdf>

KPMG. 2015. Estudio global sobre informes de responsabilidad corporativa. En: KPMG. [sitio web]. [Consulta: 18 marzo 2016]. Disponible en: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/estudio-global-informes-responsabilidad-corporativa-KPMG.pdf>

LIZCANO, J.L.; MONEVA, J.M. 2004. Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa. EN: ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS. [sitio web]. Madrid: AECA. [Consulta: 30 abril 2016]. Disponible en: <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista68/68.pdf>

MANETTI, G.; BECATTI, L. 2009. Assurance services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, **87** (1), pp. 289-298. ISSN 0167-4544.

MONEVA, J. M. 2005. La verificación externa de los informes de sostenibilidad: el aseguramiento. En: FUNDACIÓN ECOLOGÍA Y DESARROLLO. [sitio web]. Zaragoza:

ECODES. [Consulta: 26 marzo 2016]. Disponible en: <http://ecodes.org/noticias/la-verificacion-externa-de-los-informes-de-sostenibilidad-el-aseguramiento#.Vva3CNLhBkg>

O'DWYER, B.; OWEN, D. y UNERMAN, J. 2011. Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, **36**, pp. 31-52. ISSN 0361-3682.

REA+REGA-CGE, 2015. *Comunicación Comisión Responsabilidad Social Corporativa (RSC) e Informes Integrados (II)*. En: REA+REGA. [sitio web]. [Consulta: 20 mayo 2016]. Disponible en: <http://www.economistas.es/contenido/rea/rsc/Comunicaci%C3%B3n%20n%C2%BA2%20RSC%20e%20II%20080415m.pdf>

REA+REGA-CGE, 2016. *Comisión de Responsabilidad Social Corporativa e Informes Integrados. RSC e II auditores*. En: REA+REGA. [Folleto-web]. [Consulta: 22 junio 2016]. Disponible en: <http://www.economistas.es/contenido/REA/RSC/FolletoRSC-WEB.pdf>

SIMNETT, R. 2012. Assurance of sustainability reports: Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, **3** (1), pp.89-98. ISSN 2040-8021.

7. WEBGRAFÍA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN (AENOR). [Consulta: 19 mayo 2016]. Disponible en: <http://www.aenor.es/aenor/aenor/perfil/perfil.asp#.V0Ahf2iLTIV>

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI). [Consulta: 26 marzo 2016]. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/>

EXPANSION. [Consulta: 25 mayo 2016]. Disponible en: <http://www.expansion.com/empresas/2015/07/19/55abfaa522601d97518b4581.html>

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (ICJCE). [Consulta: 10 junio 2016]. Disponible en: <http://www.icjce.es/>

REA+REGA. [Consulta: 10 junio 2016]. Disponible en: <http://economistas.es/>