

Análisis comparativo del aseguramiento de los informes de sostenibilidad en Argentina

Comparative Analysis of the Assurance of Sustainability Reports in Argentina

Análise comparativa da garantia de relatórios de sustentabilidade na Argentina

Clide Lidia Palacios

Pontificia Universidad Católica Argentina, Argentina
clidepalacios@uca.edu.ar

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5584-8995>

DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc23.acai>

Recibido: 06 enero 2021
Aceptado: 30 agosto 2022

Carlos Rafael Coppa

Pontificia Universidad Católica Argentina, Argentina
carloscoppa@uca.edu.ar

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4435-9472>

Luciano Palazes

Pontificia Universidad Católica Argentina, Argentina
lucianopalazes@uca.edu.ar

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6135-3016>

Luciana Inés Ruiz

Pontificia Universidad Católica Argentina, Argentina
lucianaruiz@uca.edu.ar

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3009-906X>

Resumen:

Este trabajo presenta un estudio sobre el aseguramiento de informes de sostenibilidad emitidos por organizaciones que operan en Argentina. Sobre una muestra de 383 informes obtenidos de la base de datos de la *Global Reporting Initiative* (GRI), se analizó comparativamente la tendencia a verificar externamente dichos informes, las características corporativas de las organizaciones que deciden asegurar, el perfil de los aseguradores y las normas empleadas en el aseguramiento. Si bien existe una leve tendencia creciente a verificar los informes de sostenibilidad, aun es reducido el número de informes asegurados. Según el sector de actividad, entre las organizaciones que contratan el aseguramiento, se destaca el grupo de servicios a organizaciones profesionales y otras sin fines de lucro. El estudio de los informes de aseguramiento revela que las firmas de auditoría predominan en la provisión del aseguramiento y que los profesionales, contadores públicos, resultan ser los firmantes casi exclusivos de los informes de verificación. Al mismo tiempo, se observa que existe uniformidad en el empleo de normas para realizar el aseguramiento de los informes emitidos lo cual resulta positivo en lo que a calidad y utilidad de la información revelada se refiere.

Códigos JEL: M41, Q56

Palabras clave: informes de sostenibilidad, aseguramiento, GRI, NIEA 3000, RT37, RT35.

Abstract:

This paper presents a study about the assurance of sustainability reports issued by organizations operating in Argentina. On a sample of 383 reports obtained from the Global Reporting Initiative (GRI) database, the tendency to issue verified reports, the corporate characteristics of the organizations that verify, the profile of the reporting assurer and the standards that were employed in the assurance process were analyzed. Although there is a slightly growing tendency to verify sustainability reports, the amount is still low. Considering activity sectors, among the organizations that hire assurance services, the group of "professional services organization" and other non-profit organizations stands out. The study of assurance reports revealed that audit firms predominate in the provision of the service and that the Certified Public Accountants turn out to be the exclusive signatories of verification reports. At the same time, it is observed that there is uniformity in the use of standards to carry out the assurance of the reports issued, which is positive in terms of quality and usefulness of the information disclosed.

JEL codes: M41, Q56

Keywords: sustainability report, assurance, GRI, ISAE 3000, RT37, RT35.

Resumo:

Este documento apresenta um estudo sobre a garantia de relatórios de sustentabilidade emitidos por organizações que operam na Argentina. Com base em uma amostra de 383 relatórios obtidos do banco de dados da Global Reporting Initiative (GRI), foi feita uma análise comparativa da tendência de verificar externamente tais relatórios, as características corporativas das organizações que decidem fazer o seguro, o perfil das seguradoras e as normas utilizadas no processo de garantia. Embora haja uma ligeira tendência ascendente na verificação dos relatórios de sustentabilidade, o número de relatórios segurados ainda é baixo. De acordo com o setor de atividade, entre as organizações que contratam a garantia, destaca-se o grupo de serviços a organizações profissionais e outras organizações sem fins lucrativos. O estudo dos relatórios de garantia revela que as empresas de auditoria predominam na prestação de garantia e que os contadores públicos profissionais são os signatários quase exclusivos dos relatórios de garantia. Ao mesmo tempo, observa-se que há uniformidade no uso das normas para os relatórios de garantia emitidos, o que é positivo em termos da qualidade e utilidade das informações divulgadas.

Classificação JEL: M41, Q56

Palavras-chave: relatório de sustentabilidade, garantia, GRI, NIEA 3000, RT37, RT35.

Introducción

Existe una visión crítica de los informes de sostenibilidad de parte de quienes consideran que estos informes tienen poco o nada que ver con la sostenibilidad. “Tales relatos pueden entenderse] [...] [como narrativas de eventos locales que articulan (con diversos grados de minuciosidad y desorientación) las relaciones de la organización con (lo que se ha convertido en) sus ‘partes interesadas’ y / o su entorno sustantivo inmediato” (Gray, 2010, p. 48). La falta de confianza en los datos revelados y en las fuentes de información, así como las omisiones de información sobre impactos significativos revelan la importancia de la verificación externa. “La mayoría de los índices depende de encuestas cuyas tasas de respuesta son estadísticamente insignificantes, así como de datos reportados por las propias empresas sin verificación externa” (Porter y Kramer, 2006, p. 5)

Si bien ya se ha advertido que “el futuro del reporte en responsabilidad corporativa es tratar de comunicar impactos, no estadísticas” (KPMG SA, 2017, p. 8), ante la falta de confianza de los usuarios, el aseguramiento externo de los informes de sostenibilidad contribuye a aumentar la credibilidad ante los *stakeholders*. “De la misma forma que la auditoría financiera aporta credibilidad a las cuentas anuales de cara a sus usuarios, la verificación debe hacer lo propio respecto a los grupos de interés” (Lizcano y Moneva, 2003, p. 31). “La auditoría independiente de los informes de sostenibilidad proporciona una mayor garantía de los contenidos. También brinda confianza a los lectores que pueden no tener una comprensión profunda de los conceptos de sostenibilidad, términos técnicos relacionados con la cadena de suministro, métricas financieras y no financieras y criterios de (in) aceptabilidad.” (Asif, Searcy, dos Santos, y Kensah, 2013, p. 327).

“Las prácticas de auditoría y certificación juegan un papel clave en la mayoría de los procesos de rendición de cuentas que impregnan la sociedad moderna siendo visto por muchos como un punto de paso obligatorio para producir legitimidad a los ojos de una amplia gama de partes interesadas” (Boiral y Gendron, 2011, p. 344). Los grupos de interés, de determinados sectores de actividad, están requiriendo informes de sostenibilidad que incluyan el aseguramiento de la cadena de valor. “En algunos casos, es posible que se requiera que las empresas que utilizan minerales en conflicto tengan procesos de verificación externa para las divulgaciones de la cadena de suministro” (Global Reporting Initiative, 2013, p. 7). Según los estándares de desempeño de explotación minera y metalúrgica, el “aseguramiento de terceros incluye el cumplimiento normativo de la auditoría, la certificación (por ejemplo, para sistemas de gestión, emisiones o productos) y el aseguramiento, de los sistemas y procesos de (revelación) de información pública. (Consejo Internacional de Explotación Minera y Metalúrgica, 2019, p. 47).

El objetivo del trabajo consiste en analizar las tendencias en la presentación de informes de aseguramiento de los informes de sustentabilidad por parte de las organizaciones que operan en Argentina y el sector de

actividad de las organizaciones contratantes, así como características de los proveedores de aseguramiento y las normas que aplican. Específicamente, se relevaron informes de sostenibilidad asegurados en el periodo 2014-2018, con ellos se identificó el sector de actividad de las organizaciones que aseguraron sus informes, y entre los informes de aseguramiento relevados, se estudió el proveedor del aseguramiento, la profesión del firmante y las normas (nacionales y/o internacionales) que fueron empleadas para realizar dichas verificaciones.

Tras esta introducción que subraya la actualidad e importancia del tema de investigación y plantea sus objetivos, el resto del artículo se estructura del siguiente modo: el segundo apartado desarrolla el entorno doctrinal y normativo del aseguramiento de los informes de sostenibilidad, en la tercera sección se incluye una revisión del estado del arte, en el cuarto apartado se describe la muestra y la metodología aplicadas y a posteriori se presentan y analizan los resultados del estudio empírico realizado sobre una base de datos que incluye 383 observaciones (2014-2018). Finalmente, se agregan las conclusiones que revelan datos atractivos sobre el aseguramiento en el contexto analizado.

Marco doctrinal y normativo

Las diferencias conceptuales sobre la utilización y definición de los términos sustentabilidad y sostenibilidad han merecido un profundo debate en el mundo académico científico, sin que exista un acuerdo teórico o conceptual. Algunos autores destacan aspectos definitivamente diferenciados. Según Valenzuela Jiménez (2018), el desarrollo sostenible es “el mecanismo complejo que utiliza el sistema capitalista para mantener un dominio sobre la sociedad, la naturaleza y la economía” (p. 225); mientras que el desarrollo sustentable es “un intento ético y práctico que combina armónicamente sociedad y naturaleza para lograr la supervivencia y una vida justa con bienestar general, mediante una transformación de la economía con racionalidad ambiental” (p. 225). En la misma línea de pensamiento, Toledo (2020) afirma que “como propuesta realmente emancipadora, contra-hegemónica y alternativa, la sustentabilidad logra remontar la doble explotación del trabajo de la naturaleza y del trabajo humano” (p. 20). Zarta Ávila (2018) destaca el carácter integrador de la sustentabilidad que “tiene en cuenta las presentes y futuras generaciones, pero, sobre todo, retoma la necesidad nuevamente de concebir al hombre como parte integrante de la biosfera” (p. 421). Si bien el autor reconoce aspectos comunes, igualmente enuncia dos conceptos definidos. “Cuando lo sostenible hace relación entre la armonía existente entre lo económico, lo social, lo ambiental es sinónimo de lo sustentable, a diferencia de lo sostenible cuando se consigue cada uno de dichos ejes por separado” (p. 420). El autor también señala que “el término sostenible, hoy en día, es aceptado universalmente por la mayoría de las personas” (p. 417).

La presente investigación se realiza desde la visión del desarrollo *integral que* contempla la perspectiva ética, el respeto de la dignidad humana y el valor de la solidaridad y de la fraternidad como principios activos de la vida social. En este sentido, ya se ha sentado posición al respecto, en un ensayo publicado por los autores relacionando como “Declaración una de las principales fuentes normativas (*Global Reporting Initiative*) con la encíclica *Laudato si'* del papa Francisco (Palacios y Coppa, 2017).

Entre las teorías más utilizadas para estudiar la divulgación de información sobre la sostenibilidad se encuentran la *teoría de la legitimidad* (Dowling y Pfeffer, 1975), la teoría de los *stakeholders* (Donaldson y Dunfee, 1994; Donaldson y Preston, 1995) y la teoría de la agencia. Tua Pereda (1988) ha abordado la responsabilidad social en el marco ampliado de la teoría de la agencia, que se refiere a la relación entre dueños (accionistas o inversores) y administradores. En este marco, la Contabilidad estaría al servicio de los dueños (mandantes directos), brindándoles elementos de juicio para controlar el uso de los fondos entregados a los administradores. Todas las teorías mencionadas incorporan distintos análisis con aristas compartidas tales como: fijar objetivos de ganancia a largo plazo, emplear el poder de los negocios de modo responsable, integrar las demandas sociales y contribuir al bien de la sociedad obrando de modo ético. “Ya sea porque a la empresa

le conviene para generar más utilidades, para responder a la sociedad y ratificar su licencia para operar, para satisfacer los requerimientos de los grupos de interés y/o para explicitar su comportamiento ético, surge de ellas una preocupación común por comunicar la Responsabilidad Social Empresaria” (Palacios, 2018, p. 51).

Según Rodríguez de Ramírez (2013), parece imponerse “la concepción de los informes contables como artefactos educacionales, con énfasis en la participación de los diversos *stakeholders* y su relevancia para favorecer las conversaciones entre diversos actores dentro de un enfoque dialógico” (p. 69). El poder comunicacional de estos informes como instrumentos para la rendición de cuentas de las organizaciones ante sus grupos de interés demanda un máximo nivel de fiabilidad en la información revelada. Al respecto, el Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa (Lizcano y Moneva, 2003), define el aseguramiento, el perfil de los verificadores y las características del encargo de aseguramiento y del informe final.

148. El objetivo del aseguramiento es proporcionar el máximo nivel de fiabilidad posible sobre los datos proporcionados en el informe. No se puede establecer una fiabilidad total, dado lo subjetivo de muchos de los aspectos abordados, así como el enfoque cualitativo de varios de los indicadores suministrados. El grado de fiabilidad se expresará para cada uno de los encargos.

149. La labor de aseguramiento debe realizarse por expertos independientes en los que concurran las circunstancias de desarrollar labores de verificación de informes y la de conocer los extremos abordados en los informes de responsabilidad social.

150. 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 (Lizcano y Moneva, 2003, p. 31).

Esta caracterización de los aseguradores es compartida por los Estándares GRI, considerados el marco de referencia de información sobre la sostenibilidad a nivel mundial (Porter y Kramer, 2006; Global Reporting Initiative, 2020), al indicar que se espera “que la verificación externa la lleven a cabo grupos o personas competentes que siguen los estándares profesionales de verificación o que utilicen procesos sistemáticos, documentados y basados en la evidencia” (Global Reporting Initiative. GRI 102, 2016, p. 41). No obstante, en el “*mercado de la auditoría/consultoría, la verificación externa, por un tercero independiente, de las Memorias de Sostenibilidad es un servicio relativamente nuevo, aún por desarrollar*” (Vaz Ogando, Ruiz y Fernández Feijoo, 2018, p. 59)¹. Según García Torea *et al.* (2020), la literatura científica ha tratado de diferenciar las características de los proveedores en función de su origen profesional. “En términos generales, se considera que los auditores se caracterizan por una mayor cautela a la hora de llevar a cabo el aseguramiento, así como por un mayor rigor en los aspectos técnicos y formales del proceso, al estar influenciados por los estándares de obligado cumplimiento para su profesión, incluyendo los requerimientos éticos y de independencia, y los mecanismos de control y calidad” (p. 26).

En el marco de las normas legales, es interesante destacar que en España la aprobación de la Ley 11/2018, que transpone la Directiva 2014/95/UE al ordenamiento jurídico español, establece la obligatoriedad de que las grandes empresas europeas divulguen información sobre cuestiones no financieras, incluyendo la obligatoriedad del aseguramiento de dichos informes a cargo de un prestador independiente de servicios de verificación. En el ámbito argentino, si bien existen normas provinciales sobre el tema, sus disposiciones se circunscriben a la voluntariedad de informar y asegurar. El Decreto Ley 517 de Salta y la Ley 8761 de Tucumán legitiman la labor del Contador Público independiente y matriculado como el único profesional habilitado para asegurar. La Provincia de Mendoza refuerza a través de la ley 8583 la posición de la ley 8488, que solo hacía referencia a la auditoría en manos de profesionales independientes especialistas, logrando redactar en su modificatoria la labor de coordinación en manos de un profesional de Ciencias Económicas. (Autora, 2016)

Las normas técnicas de aseguramiento sirven de referencia al proveedor al momento de realizar el aseguramiento de la información, estableciendo los principios básicos y los procedimientos imprescindibles

que debería aplicar. Existen diferentes estándares para el aseguramiento de los informes de sostenibilidad. A nivel internacional destacamos dos iniciativas: NIEA3000 y AA1000AS.

- Norma NIEA (ISAE, por sus siglas en inglés) 3000 (revisada en 2013). Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento. Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica. Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento y Modificaciones de Concordancia. Este documento fue desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). El IAASB desarrolla normas de auditoría y aseguramiento y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad. (International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB-, 2013, p. 2). El IAASB corresponde a la *International Federation of Accountants* (IFAC), el cual emite estándares a través de sus distintos consejos (ética-IESBA, auditoría-IAASB, contabilidad sector público-IPSASB, educación-IAESB).
- AA1000AS. El estándar de aseguramiento AA1000AS *Assurance Standard* es una norma de *AccountAbility* utilizada por los profesionales de la sostenibilidad para el aseguramiento de la gestión de sostenibilidad y para evaluar la naturaleza y el grado en que una organización adhiere a los principios de *AccountAbility*. Esta norma que adopta un enfoque centrado en los *stakeholders* tiene su última versión publicada en septiembre 2020 –AA1000AS v3–. Ante los cambios en la presentación de informes globales sobre la gestión de la sostenibilidad, esta versión proporciona una base flexible de alta calidad que “puede alinearse con la presentación de informes financieros para una cobertura holística de informes periódicos, integrados y/o anuales de una organización” (Accountability, 2020, p. 6)

Como importantes diferencias entre ambas normas, en cuanto al tipo de información a asegurar, la NIEA 3000 comprende cualquier información distinta a la revisada por la auditoría financiera o revisión de información financiera histórica, mientras que la AA1000AS comprende específicamente información sobre sostenibilidad. En cuanto al objetivo del servicio, en el marco de la NIEA 3000 el profesional tendrá que comprobar que la información está libre de errores significativos, mientras que, en el caso de la AA1000AS, el asegurador buscará comprobar que se cumplen los principios de *AccountAbility*. Los auditores financieros están obligados a utilizar la norma ISAE3000 en el proceso de aseguramiento, aunque no se trate de un estándar exclusivo para estos profesionales, mientras que los proveedores que deseen utilizar el estándar AA1000AS de manera pública deben obtener la correspondiente licencia por parte de *AccountAbility*. Si bien ambas normas se utilizan para el aseguramiento de informes de sostenibilidad, “la norma genérica más utilizada (internacionalmente) para el aseguramiento de los informes de sostenibilidad y la información publicada es NIEA 3000” (Consejo Internacional de Explotación Minera y Metalúrgica, 2019, p. 12)

Organismos internacionales como IFAC y la Federación de Expertos Contables Europeos (Fédération des Experts comptables Européens –FEE–) señalan que el aseguramiento consiste en que un profesional exprese una conclusión sobre el resultado de la evaluación del tema de que se trate, tomando como base normas, criterios o estándares con el fin de mejorar el grado de confianza de los posibles usuarios. Un encargo de aseguramiento es aquel “en el que un profesional pretende obtener pruebas suficientes y adecuadas para expresar una conclusión destinada a aumentar el grado de confianza de los usuarios a los que se dirige la información sobre la materia subyacente objeto de análisis” (International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB-, 2013, p. 83). Es importante tener presente que, a diferencia de la auditoría de estados financieros, el aseguramiento no puede establecer conclusiones sobre la fiabilidad y veracidad de la información asegurada, “sino tan solo aumentar la confianza de los usuarios de la información al tiempo que reducir el riesgo tanto para la empresa como para el proveedor de aseguramiento de que la información sea errónea” (García Torea, Larrinaga González, Mesa Pérez y Vaz Ogando, 2020, p. 6)

Además de estas normas de aseguramiento a nivel internacional, resulta pertinente citar otras de aplicación local. En Argentina, coexisten normas técnicas sobre aseguramiento emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), que agrupa a los 24 consejos profesionales de todo el país, en representación de los matriculados de las carreras de Contador Público, Licenciatura en Administración, Licenciatura en Economía y Actuarios. Las normas que rigen la auditoría, revisión, certificaciones y servicios relacionados vigentes en Argentina se encuentran divididas en dos grandes juegos de normas: las argentinas y las internacionales. Las normas internacionales de auditoría y revisión son de obligatoria aplicación por parte de los contadores que atiendan encargos de entidades que obligatoriamente deban aplicar las NIIF, pero son optativas para los contadores que deseen utilizarlas en otros encargos. Para quienes no utilicen estas normas internacionales (NIA, o ISA, por su sigla en inglés), deberán obligatoriamente utilizar las normas nacionales (RT37) para estos encargos y servicios relacionados. Recordemos que las entidades obligadas a aplicar NIIF en Argentina son la gran mayoría de las emisoras que cotizan en bolsa sus títulos de deuda o patrimonio bajo la órbita de la Comisión Nacional de Valores y las entidades reguladas por el Banco Central de la República Argentina. El resto de las entidades que presentan estados contables en Argentina podrán auditar (o revisar sus informes intermedios) bajo los lineamientos de las normas internacionales o locales, desarrolladas en la RT37. Se describirá brevemente el contenido de las Resoluciones Técnicas (RT) sobre aseguramiento: RT37 y RT35

La Resolución Técnica N° 37 (RT37) de la FACPCE, titulada *Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados*, incluye cinco normas, y entre ellas se encuentran las “Normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de los estados contables)”, que a su vez comprenden otras tres normas, y entre estas, en la “Sección A”, incluye la norma específica aplicable al tema de estudio titulada “Otros encargos de aseguramiento en general”. Esquemáticamente se podría presentar del siguiente modo:

Resolución Técnica N° 37

Título II. Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

Título V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento.

Sección A. Otros encargos de aseguramiento en general.

El Título II, en la parte pertinente al tema de estudio, “Sección A”, se refiere a la condición básica para el ejercicio profesional y comprende los siguientes temas: independencia, falta de independencia, vinculación económica, alcance de las incompatibilidades y otras disposiciones aplicables. El título V, en la “Sección A”, comprende normas para el desarrollo de un encargo de aseguramiento y normas sobre informes de aseguramiento (FACPCE, 2013) y refleja, adecuadamente, la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000.

Ahora bien, abordemos lo relacionado a la Resolución Técnica N° 35 (RT35) de la FACPCE. Titulada *Adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados del IAASB de la IFAC*. El profesional que utilice esta norma debe cumplir los requisitos establecidos en las partes A y B del Código de Ética Profesional, elaborado por el *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), en términos de independencia, integridad, objetividad, competencia y debido cuidado profesional, confidencialidad y comportamiento profesional. Por tanto, solo aceptará o continuará el trabajo si no tiene razón para creer que los requerimientos éticos no serán satisfechos. El “Encargo de aseguramiento”, es una función o labor en el que un contador expresa “una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios” (FACPCE, 2012).

Es oportuno mencionar en esta descripción que, actualmente, se encuentra en periodo de revisión el Proyecto 43 de RT sobre “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento”. Dicho proyecto incluye específicamente una Sección V.2 denominada “Encargo de aseguramiento del Balance Social” que comprende dos temas: normas para su desarrollo y normas sobre informes. (FACPCE, 2020)

Utilizar estándares de reconocimiento internacional permite la comparación entre organizaciones informantes y la valoración relativa de los indicadores, ya sea de parte del propio ente o de todos sus grupos de interés.

Revisión del estado del arte

Según la norma NIEA 3000 (2013), el proveedor del servicio de aseguramiento es el profesional que obtiene una seguridad, razonable o limitada, sobre si la información revisada está libre de incorrección material. De esta forma, el proveedor puede expresar una conclusión al respecto a través de su trabajo, presentada mediante un informe escrito. El proveedor del aseguramiento puede ser un profesional independiente (una persona humana) o una empresa consultora (persona jurídica o de existencia ideal). Para cumplir con el objetivo de este estudio es relevante conocer la profesión del firmante del informe escrito.

La literatura internacional ha venido recogiendo diversos estudios empíricos sobre el aseguramiento de los informes de sostenibilidad. En 2012, más del 46 % de los informes incluidos en la base de datos de divulgación de sostenibilidad de GRI indicaron alguna forma de verificación externa (Global Reporting Initiative, 2013, p. 7). Según la investigación realizada por Sierra García, García Bernau y Zorio (2013), que abarca un periodo de estudio de cinco años, 2006-2010, y que incluyó 1021 observaciones procedentes de empresas de 12 países latinoamericanos, “las empresas que más aseguran son las pertenecientes a los sectores Servicios Financieros, Tecnología y Telecomunicaciones y Petróleo y Energía” (p. 36). Los autores señalan que, en forma coincidente con la literatura previa, “*existe una mayor sensibilidad de este tipo de empresas por mostrar a todos sus stakeholders un comportamiento comprometido con el entorno*” (p. 36)

El estudio realizado por KPMG S. A. sobre reportes de responsabilidad corporativa en 2017 señala que el aseguramiento de la responsabilidad corporativa se ha más que duplicado en los últimos 12 años (2005-2017) mientras que en España se mantiene estable en un 55 %. (KPMG SA, 2017, p. 20). En relación con la emisión y publicación de información no financiera y su necesidad de verificación externa, González y Ortiz, 2016 destacan que la verificación externa se ha convertido en algo indispensable, aun cuando no es obligatoria, así como que casi todas las empresas analizadas eligen a las cuatro grandes firmas de auditoría para llevar a cabo esta verificación. Fuster y Ortiz, (2019), analizando una muestra compuesta por todas las grandes empresas de España, Italia, Francia, Reino Unido y Alemania, que durante el 2016 publicaron informes no financieros de acuerdo con las normas GRI, concluyeron que entre las empresas que no realizan informes integrados, “el 70,3 % de los informes son verificados por Big Four; el 15,5 %, por otras empresas de auditoría y, a partes iguales, el 7,2 %, por consultoras pequeñas y empresas de ingeniería” (p. 48). En coincidencia con estas conclusiones, García Torea, Larrinaga González, Mesa Pérez y Vaz Ogando (2020) señalan que, entre las firmas de Auditoría financiera, el servicio de aseguramiento es liderado por las Big4 (Deloitte, Ernst &Young, KPMG y PwC) según la base de datos online de GRI por España, para el periodo 2012-2018.

Franco Álvarez (2015), a partir de un estudio sobre 361 reportes GRI no integrados de Colombia, correspondientes al periodo 2005-2014, afirma que, en ese país, el 33,2 % de los reportes, es decir 120, han sido asegurados externamente. En relación con los proveedores de aseguramiento liderados en su investigación por las firmas de auditoría y contabilidad (2006-2014) en un 79,2 %, la autora afirma que “de acuerdo con O’Dwyer (2011) se ha evidenciado que esas compañías han tenido la habilidad de expandir su negocio

tradicional, trasladando así su experiencia, conceptos, legitimidad y terminología en auditoría financiera a áreas no financieras” (Franco Álvarez, 2015, p. 76)

A partir de los hallazgos en la literatura previa, nos planteamos, para Argentina, las siguientes preguntas de investigación:

- Las organizaciones que emiten informes de sostenibilidad, ¿verifican externamente sus informes? ¿Existe alguna tendencia en la emisión de informes de aseguramiento? ¿Influye el tipo de actividad y el año de emisión en la decisión de emitir informes asegurados?
- ¿Quiénes son los proveedores de aseguramiento? ¿Qué profesión declaran los firmantes de dichos informes?
- ¿Qué normas refieren los verificadores en el informe de aseguramiento?

Muestra y metodología

Se consultó y revisó la base de datos gestionada por la *Global Reporting Initiative* (GRI) “que se está convirtiendo rápidamente en un estándar generalizado de reporte de RSC (Porter y Kramer, 2006, p. 9). “En 2019, hubo 186.000 descargas únicas de los Estándares GRI, un 44 % más que el año anterior” (Global Reporting Initiative, 2020). De esta base se filtraron, para el período 2014-2018, las organizaciones que enviaron sus informes de sostenibilidad por el país Argentina. A continuación, se realizó una búsqueda de los informes objeto de estudio en las páginas web de dichas organizaciones. Ello permitió configurar una muestra total de 383 informes. Con los datos extraídos se procedió a realizar tablas comparativas para medir las variables planteadas.

Se observó que GRI no restringe a las empresas el registro de informes anteriores al año en curso, lo que origina una renovación permanente de la base, por lo que la muestra estudiada corresponde a la información visualizada al 30 de abril de 2020. También se halló que GRI incluye informes de sostenibilidad en el año en que las organizaciones lo publican –que a veces no coincide con el año de emisión–, por lo tanto, se realizó una reclasificación que permitió agrupar los informes según el año en que fueron emitidos. Considerando la posibilidad de que algunas organizaciones relevadas omitieran agregar a la base GRI algunos de sus informes emitidos en el período de estudio, se contempló esta situación y en los casos en que esto se verificó, los informes se incluyeron en la muestra para mejorar su calidad.

La investigación comprendió el período 2014-2018 y consistió en una descripción, ya que se recogieron datos sobre bases teóricas, exponiendo y resumiendo la información y analizando minuciosamente los resultados con la finalidad de extraer generalizaciones que contribuyan al conocimiento. Se realizó el análisis de contenido que se basa en encontrar la presencia o ausencia de información particular en un tema determinado (Krippendorff, 2004). De acuerdo con Asif, Searcy, dos Santos y Kensah (2013), “el análisis de contenido se ha utilizado ampliamente en el estudio de informes de sostenibilidad” (p. 325). Para ello, se construyó un protocolo con los puntos de interés, y a partir de él se elaboraron cuadros en los que se fue exteriorizando la información relevada y se construyeron matrices de análisis en el programa Excel para su posterior procesamiento. En una primera etapa se examinó la tendencia en la verificación externa de los informes de sostenibilidad. En la segunda etapa se analizaron los informes verificados, teniendo en cuenta el año y sector de actividad, el perfil (tipo de proveedor y profesión del firmante) de los expertos que llevan a cabo el informe de aseguramiento, así como el estándar de aseguramiento empleado.

Presentación y análisis de los resultados

Aseguramiento de los informes de sostenibilidad

De los 383 informes analizados en los últimos cinco años, el 25,59 % (98 informes) fueron asegurados. Este porcentaje resulta ser sensiblemente inferior al 46 % de la base de datos de divulgación de GRI (2012). Cabe destacar que el número de informes emitidos y asegurados ha tenido una variación irregular a través los años analizados.

La figura 1 muestra que, en Argentina, existe una tendencia al alza de la presentación de informes de sostenibilidad asegurados, pasando de 17 informes asegurados en 2014 a 21 en el año 2018; registrándose en el año 2016 la mayor cantidad de informes asegurados. En los últimos dos años (2017-2018), la emisión de informes de sustentabilidad ha disminuido en relación con los años anteriores; sin embargo, el porcentaje de informes asegurados ha aumentado pasando del 25,71 % al 32,31 %.

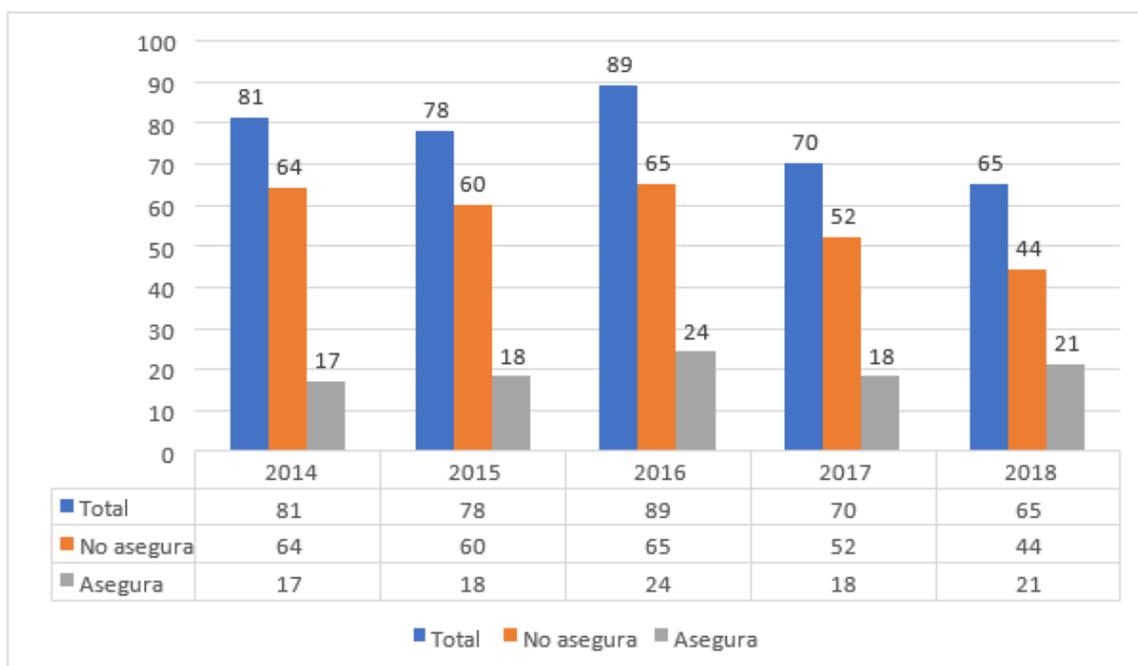


FIGURA 1.
Cantidad de informes asegurados y no asegurados. Argentina 2014-2018

Fuente: elaboración propia.

Organizaciones que aseguran según sector de actividad

Se analizó el sector de actividad de las organizaciones estudiadas adoptando la clasificación de la base de datos GRI. Dicha base de datos incluye la actividad aseguradora en el rubro servicios financieros, por lo que hemos agregado al sector la denominación: servicios financieros y seguros. Se evidencia una alta participación de este sector (24,49 %) en el total de informes asegurados. Le sigue muy de cerca, el sector servicios a organizaciones de profesionales en ciencias económicas (consejos profesionales y federación de consejos) que alcanza un 20,41 %. Si se consideran los sectores referidos a servicios en general (servicios financieros y seguros, servicios a profesionales, servicios comerciales, servicios de agencia pública y servicios de salud) estos concentran el 53,06 % del total de los informes con verificación externa.

TABLA 1.
 Informes asegurados según sector de actividad (años 2014-2018)

Cantidad de organizaciones que aseguran sus informes de sustentabilidad						Total acum.	Total acum.
Años	2014	2015	2016	2017	2018	(2014-2018)	(2014-2018) (%)
Sector de actividad							
Servicios financieros y seguros	4	4	6	5	5	24	24,49 %
Servicios a organizaciones profesionales (consejos profesionales y federación)	3	4	3	4	6	20	20,41 %
Productos alimenticios y bebidas	3	2	3	2	2	12	12,24 %
Automotriz	2	1	3	1	2	9	9,18 %
Telecomunicaciones	2	2	2	1	1	8	8,16 %
Logística	1	1	1	1		4	4,08 %
Energía	1	1	1	1	2	6	6,12 %
Servicios comerciales	1	1	1	2	1	6	6,12 %
Medios de comunicación		1	1	1	1	4	4,08 %
Agricultura		1	2			3	3,06 %
Agencia Pública					1	1	1,02 %
Servicios de salud (Sin fines de lucro)			1			1	1,02 %
Total	17	18	24	18	21	98	100,00 %

Fuente: elaboración propia.

Con la finalidad de evaluar si hay alguna asociación entre el tipo de actividad de la organización y la decisión de asegurar sus informes de sostenibilidad, se aplicaron recursos estadísticos. Para tal fin, se realizó un nuevo agrupamiento según el sector de actividad que se presenta en la siguiente tabla.

Se encontraron diferencias significativas (Chi-cuadrado de Pearson con 5 gl: 17,55; $p = 0.0036$). Se destaca, por un lado, el grupo de servicios a organizaciones profesionales y otras sin fines de lucro con más del 70 % de las organizaciones del grupo que aseguraron al menos una vez sus informes de sustentabilidad, mientras que el porcentaje global es del 28%. Por otro lado, el grupo con menor frecuencia de aseguramiento es el de energía, metalúrgica, química y minería, donde más del 94% de las empresas nunca aseguraron sus informes de sostenibilidad en el periodo estudiado.

TABLA 2.

Cantidad de organizaciones por actividad y frecuencia con la que aseguran sus informes

Grupo	Aseguraron sus informes				Total	%
	Al menos 1 vez		Nunca			
	Total	%	Total	%		
Servicios a organizaciones profesionales (consejos profesionales y federación) y otras sin fines de lucro	8	72.7	3	27.3	11	100
Servicios comerciales, financieros, seguros y logística	10	31.3	22	68.8	32	100
Agricultura, Bosques, bebidas, productos alimenticios, domésticos y del papel	5	27.8	13	72.2	18	100
Agencia pública	1	9.1	10	90.9	11	100
Energía, metalúrgica, química y minería	1	5.6	17	94.4	18	100
Otros	8	28.6	20	71.4	28	100
Total	33	28.0	85	72.0	118	100

Fuente: elaboración propia.

Proveedores de aseguramiento y profesionales firmantes.

A posteriori, se analizaron en profundidad los informes de aseguramiento referidos a cada uno los informes de sostenibilidad identificados para relevar quiénes fueron los proveedores de aseguramiento y la profesión del firmante. Los proveedores de aseguramiento fueron clasificados en tres grupos: firmas de auditoría y contabilidad (Big Four); contadores independientes y firmas de contadores y otras firmas (por ejemplo, Bureau Veritas).

El 57,14% de los proveedores de aseguramiento correspondieron al primer grupo y el 32,65% a los contadores independientes y firmas de contadores. Se verifica que, si bien las grandes firmas de auditoría lideran el aseguramiento, es significativa la participación de contadores independientes y firmas de contadores. Estos dos grupos reúnen el 89,79% del total. Se aprecia una tendencia creciente de los contadores independientes en la prestación del servicio de verificación externa.

TABLA 3.
Proveedores de aseguramiento en Argentina (2014-2018)

Proveedores de aseguramiento	Descripción del proveedor	Cantidad de reportes asegurados					Total	Total (%)
		2014	2015	2016	2017	2018	2014-2018	2014-2018
Firmas de Auditoría y Contabilidad (4 Big four)	Deloitte	2	3	7	4	5	21	57,14 %
	E Y	3	2	4	1	1	11	
	Price Waterhouse Coopers	2	3	2	3	4	14	
	KPMG	3	2	1	2	2	10	
Contadores independientes y firmas de Contadores	Contadores independientes	3	4	4	5	6	22	32,65 %
	Crowe Horwath	1	3	4	1	1	10	
Otras firmas	Bureau Veritas Argentina	2	1	1	1	1	6	10,21 %
	Total Quality Consulting Group				1	1	2	
	Grupo de expertos	1		1			2	
Total		17	18	24	18	21	98	100,00 %

Fuente: elaboración propia.

Entre las organizaciones que emiten informe de sostenibilidad verificado, se relevó que el 85,72 % eran firmados por Contadores Públicos, y el resto, 7,14 %, por Lic. en Administración y, 7,14 %, por grupos en los que no se especificaba la profesión de todos los integrantes. Por lo tanto, el 92,86 % de los informes asegurados se encuentra firmado por profesionales en Ciencias Económicas.

TABLA 4.
Profesión de los firmantes de Informes de aseguramiento en Argentina (2014-2018)

Profesión del firmante	Profesión del firmante según años relevados					Total acum. 2014-2018	Total acum. (%) 2014-2018
	2014	2015	2016	2017	2018		
Contador Público	14	17	20	15	18	84	85,72 %
Lic. en Administración	2	1	1	1	2	7	7,14 %
No especifica [1]	1		3	2	1	7	7,14 %
Total	17	18	24	18	21	98	100,00%
[1] Anotación genérica correspondiente a: (2014) Grupo de expertos cuyas profesiones son: Lic. en Economía (2); No especifica (1) (2016) Panel Multi expertos cuyas profesiones son: Lic. en Ciencias de la Comunicación (2). Contador Público (2). Lic. en Ciencias ambientales. No especifica (1)							

Fuente: elaboración propia.

Normas de aseguramiento referidas en los informes de verificación

Finalmente, se procedió a relevar las normas sobre aseguramiento referidas por los firmantes de los informes de verificación. En la mayoría de los casos se aplicó más de una norma, siendo la ISAE 3000 (NIEA 3000) la más referida, seguida por la RT 37, la RT 35 y de la AA1000AS.

TABLA 5.
Norma de aseguramiento aplicada por los aseguradores (2014-2018)

Norma de aseguramiento	Cantidad de veces referida en cada año					Total acumulado	Total acumulado (%)
	2014	2015	2016	2017	2018	2014-2018	2014-2018
ISAE 3000 (NIEA 3000)	6	6	10	11	12	45	29,03 %
RT35	6	6	6	5	10	33	21,29 %
RT 37	6	10	13	9	8	46	29,68 %
AA1000AS	1	1	7	7	8	24	15,48 %
Interpretación Nro. 6 ¹	1					1	0,65 %
No específica	3	1	1	1	0	6	3,87 %
Total	23	24	37	33	38	155	100 %

Fuente: elaboración propia.

La norma técnica argentina, RT37 resultó ser la más aplicada (29,68 %) seguida de la norma internacional ISAE 3000 (29,03 %). La RT 35, norma argentina que adopta la ISAE 3000, fue referida en tercer lugar (21,29 %) y en todos los casos se nombró juntamente con la ISAE 3000. La norma AA1000AS fue incluida en el 15,48 % de los casos. Los datos de esta investigación confirman estudios anteriores (Franco Álvarez, 2015) que evidencian “el amplio uso del ISAE 3000 al momento de realizar el aseguramiento del informe de responsabilidad social” (Franco Álvarez, 2015, p. 77)

Conclusiones

En Argentina, en el período estudiado (2014-2018), el número de informes de sostenibilidad con verificación externa es reducido; no obstante, el porcentaje de informes asegurados ha aumentado significativamente. Nótese que, si bien el número de informes emitidos y asegurados ha tenido una variación irregular a través los cinco años analizados, en los últimos dos (2017-2018), la emisión de informes de sostenibilidad ha disminuido en relación con los años anteriores, pero el porcentaje de informes asegurados ha aumentado.

Los resultados de esta investigación confirman estudios anteriores cuando señalan que habitualmente es el sector servicios financieros el que mayoritariamente se somete al aseguramiento. Esto puede deberse a diversos motivos. Entre ellos, la amplia regulación que alcanza a estas entidades, la demanda de información sobre sostenibilidad de parte de los inversores financieros y la importancia de considerar estos datos para evaluar riesgos. Es destacable, también, el significativo porcentaje de informes asegurados correspondientes al sector de servicios a organizaciones de profesionales en Ciencias Económicas (consejos profesionales y federación de consejos). Los datos que surgen del análisis estadístico señalan que en el grupo de servicios a organizaciones profesionales y otras sin fines de lucro, más del 70 % de las organizaciones del grupo aseguraron al menos una vez sus informes de sostenibilidad, mientras que el porcentaje global es del 28 %. Los consejos de profesionales en Ciencias Económicas han adoptado como política institucional elaborar informes de sostenibilidad verificados en cada una de sus sedes provinciales (24 sedes, FACPCE). Esta decisión ha impactado en los datos que revela la estadística. Por otro lado, el grupo con menor frecuencia de aseguramiento es el de energía, metalúrgica, química y minería, donde más del 94 % de las empresas nunca

aseguraron sus informes de sustentabilidad. Este relevamiento contradice investigaciones de otros países, en el que los sectores sensibles tienen un alto índice de información asegurada. Al parecer, los grupos de interés impactados por empresas de estos rubros se encuentran infrarrepresentados y no influyen en la licencia para operar, o bien el poder de este tipo de industrias que ofrecen fuente de trabajo a una sociedad con altos índices de desempleo, indigencia y pobreza inhibe el reclamo de externalización de información verificada sobre sus impactos en los objetivos del desarrollo sostenible.

Los proveedores de aseguramiento resultaron ser firmas de auditoría y contabilidad y contadores independientes en casi la totalidad de los casos, siendo relevante observar la importante participación de este último grupo (contadores independientes) y su tendencia creciente en los períodos analizados. El liderazgo reconocido en diversos trabajos de investigación, de las 4 grandes firmas de auditoría se ve acotado en este estudio por la participación de los profesionales Contadores Públicos independientes y las sociedades que ellos forman.

Casi la totalidad de los informes verificados se encuentran asegurados por profesionales en Ciencias Económicas, siendo mayoritariamente firmados por Contadores Públicos. Esta conclusión concuerda con el estudio realizado por Franco Álvarez (2015), quien afirma que los contadores “están monopolizando el mercado” (76) del aseguramiento de informes de sostenibilidad. Se “evidencia, en el ámbito argentino, el reconocimiento fáctico, de parte de las organizaciones contratantes del servicio, de la incumbencia de estos profesionales en la verificación de los Balances Sociales²⁹” (Autora, 2019, p. 19). Esta profesión, debidamente regulada, con exigencias éticas y de independencia y mecanismos de control de calidad se percibe como idónea para producir la legitimidad y aumentar la confianza de los usuarios de la información. (Sierra García, Orta Pérez, M. y Moreno García, 2017)

En cuanto a las normas sobre aseguramiento referidas, se concluye que existe una relación entre la profesión del firmante y la norma aplicada. Al ser las firmas de auditoría y contabilidad y los contadores independientes los principales aseguradores, ellos emplean las normas tanto nacionales como internacionales elaboradas por los organismos profesionales que los regulan. Entre las normas más citadas, tanto las normas nacionales RT37 y RT35, como la norma internacional ISAE 3000, todas son emitidas por organizaciones de profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE e IFAC respectivamente). Si bien no existe en Argentina una norma legal que obligue a las empresas a someter a aseguramiento su informe de sostenibilidad, ni una única norma técnica de referencia para realizar el aseguramiento, se evidencia uniformidad en las normas utilizadas por los aseguradores lo cual resulta positivo en lo que a la calidad y utilidad de la información revelada se refiere.

Referencias

- Accountability. (2020). *AA1000 Assurance Standard v3*. Obtenido de https://www.accountability.org/static/aa1000_as_v3_final-3ff15429033873cdc775212ca63572fb.pdf
- Asif, M., Searcy, C., dos Santos, P. y Kensah, D. (2013). “A review of Dutch corporate sustainable development reports. Corporate Social Responsibility and Environmental Management”. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*(20), pp. 321-339. doi:10.1002/csr.1284 A
- Berri, A. y Palacios, C. (2016). Avances legislativos sobre responsabilidad social en Argentina. *IV Simposio Internacional de Responsabilidad Social de las Organizaciones – SIRSO-*. Bogotá: Universidad Santo Tomas.
- Berri, A. y Palacios, C. (2019). “Fundamentos que avalan al Contador Público como verificador del Balance Social”. Facultad de Ciencias Económicas de Rosario, *Anuario 2019*.
- Boiral, O. y Gendron, Y. (2011). “Sustainable Development and Certification Practices: Lessons Learned and Prospects”. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), pp. 331-347. doi: <https://doi.org/10.1002/bse.701>
- Consejo Internacional de Explotación Minera y Metalúrgica. (2019). *Procedimiento de aseguramiento y validación*. Reino Unido: ©ICMM 2019. Obtenido de <https://www.icmm.com/website/publications/es/principiosmineros/procedimiento-de-aseguramiento-y-validacion.pdf>

- Donaldson, T. y Dunfee, T. (1994). "Toward a Unified Conception of Business". *Academy of Management Review*, 19, pp. 252-284. Obtenido de https://www.jstor.org/stable/258705?seq=2#page_scan_tab_contents
- Donaldson, T. y Preston, L. (1995). "The stakeholder theory of the corporation. Concepts, evidence and implications". *Academy of Manage Review*, 20(1), pp. 65-91. Obtenido de https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2715807/mod_resource/content/1/Ficha%201_DonaldsonPreston1995.pdf
- Dowling, J. y Pfeffer, J. (1975). "Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior". *Pacific Sociological Review*, 18(1), pp. 122-136. Obtenido de <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.2307/1388226?journalCode=spxa>
- FACPCE. (2012). *Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASAB de la IFAC. Resolución Técnica No. 35*. Obtenido de https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_ex_argentina.php?s=35&p=12
- FACPCE. (2013). *Normas de auditoría, revisión, otros encargaos de aseguramiento. certificación y servicios relacionados. Resolución Técnica No. 37*. doi: https://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1
- FACPCE. (2020). *Proyecto No. 43 de Resolución Técnica No. XX. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento*. Obtenido de <https://www.facpce.org.ar/wpcontent/uploads/2020/10/Proyecto43deRT.pdf>
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2012). *Adopción de las Normas Internacionales de Auditoria del IAASB de la IFAC*. doi: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1 &p=2
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2012). *Resolución Técnica No. 34. Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia*. Obtenido de https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2012). *Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASAB de la IFAC. Resolución Técnica No. 35*. Obtenido de https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?s=35&p=12
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2013). *Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento. certificación y servicios relacionados. Resolución Técnica No. 37*. Doi: https://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2017). *Interpretación No. 13. Encargos de aseguramiento del balance social*. Obtenido de https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=3
- Franco Álvarez, I. B. (2015). *La auditoría y el aseguramiento de los Informes de responsabilidad social: ¿avances hacia el Desarrollo Sostenible?* Bogotá. Obtenido de <http://bdigital.unal.edu.co/51887/1/1026562981.2015.pdf>
- Fuster, M., y Ortiz, E. (2019). Información integrada, verificación externa y otros condicionantes. *Innovar*, 29(73), pp. 39-54. Obtenido de <https://doi.org/10.15446/innovar.v29n73.78010>
- García Torea, N., Larrinaga González, C., Mesa Pérez, E. y Vaz Ogando, N. (2020). *Guía sobre el Aseguramiento del Estado de Información No financiera*. doi: https://www.dirse.es/wp-content/uploads/2020/07/200728-GuiaAseguramiento-DIRSE_revison-vfinal-5b.pdf
- Global Reporting Initiative. (2013). The external assurance of sustainability reporting. doi: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2020). *globalreporting*. Obtenido de <https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/2020-09-21>
- Global Reporting Initiative. GRI 102. (2016). *GRI 102 Contenidos generales 2016*. Obtenido de <https://www.globalreporting.org/standards/media/1440/spanish-gri102-general-disclosures-2016.pdf>
- González, M. y Ortiz, E. (2016). "Información no financiera y su verificación externa: gri". *Revista de Responsabilidad social de la empresa*, 27(3), pp. 85-106. Obtenido de https://www.accioncontraelhambre.org/sites/default/files/documents/revista_rse_n27_3nov.pdf

- Gray, R. (2010). "Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet". *Accounting, Organizations and Society*, 1(35), pp. 47-62. doi: DOI: 10.1080/0969160X.2011.556420
- International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB-. (2013). *NIEA-3000Revisada-Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*. Obtenido de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/NIEA-3000-RevisadaEncargos-de-Aseguramiento-distintos-de-la-Auditoria-o-de-la-Revision-de-Informacion-Financiera-Historica-Marco-Internacional-de-Enc.pdf>
- KPMG SA. (2017). *El camino por recorrer*. Obtenido de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2017/10/el-camino-por-recorrerinforme-responsabilidad-corporativa.pdf>
- Krippendorff, K. (2004). Content Analysis: An Introduction to its Methodology. *Sage Publications Inc: Thousand Oaks*, 13(2), pp. 392-394. doi:10.1177/1094428108324513
- Ley 11/2018. España. (2018). *Por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*, Obtenido de BOE-A-2018-17989: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-17989>
- Lizcano, J. L. y Moneva, J. M. (2003). Marco conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa. (AECA, Ed.)
- Palacios, C. L. (2018). *Contribuciones para la construcción del "Balance Social" en la Argentina*. Obtenido de <https://rephip.unr.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/2133/15554/TRABAJO%20FINALMg.%20Clide%20Lidia%20Palacios.pdf?sequence=3>
- Palacios, C., Berri, A., Coppa, C. y Palazesi, L. (2020). 16 simposio Regional de investigación contable. *Análisis del aseguramiento de los informes de sustentabilidad en Argentina. Las organizaciones que evidencian continuidad*. La Plata, Buenos Aires, Argentina. Obtenido de <https://congresos.unlp.edu.ar/simposio-fce/exposicion-de-posters/>
- Porter, M. y Kramer, M. (2006). "Empresa y sociedad". *Harvard Business Review*. doi: https://www.iarse.org/uploads/Porter_y_Kramer_Estrategia_y_Sociedad_HBR_dic_2006.pdf
- Public Company Accounting Oversight Board. (2016). *AT Section 101. Attest Engagements*. Obtenido de <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00101.pdf>
- Rodríguez de Ramírez, M. (2013). *Balance Social. ABC de una herramienta clave para la rendición de cuentas*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Errepar.
- Rodríguez de Ramírez, M. d. (2006). El lento andar del Balance Social en la Argentina. *Anales (en CD) de las XX Jornadas Profesionales de Contabilidad, XVII de Auditoría y VII de Gestión y Costos*. Buenos Aires, 9 y 10 de noviembre: Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.
- Sierra García, L., García Bernau, M. y Zorio, A. (2014). "Credibilidad en Latinoamérica del Informe de responsabilidad social corporativa". *RAE-Revista de Administración de Empresas*, 54(1), pp. 28-38. Obtenido de <https://www.cielo.br/pdf/rae/v54n1/a04v54n1.pdf>
- Sierra García, L., Orta Pérez, M. y Moreno García, F. J. (2017). "Elaboración y validación de un instrumento de medida de la calidad del servicio de auditoría". *Revista De Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 20(2), pp. 167-175. doi: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2016.10.001>
- Toledo, Victor M. (2020). "¿De Qué Hablamos Cuando Hablamos de Sustentabilidad?" *Revista Internacional de Salarios Dignos*, 2018, pp. 61-85 URL: <https://revistasinvestigacion.lasalle.mx/index.php/OISAD/article/view/2554>
- Tua Pereda, J. (1988). "Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones". *Contaduría. Universidad de Antioquia*, (13), pp. 9-74. Obtenido de https://cholar.google.es/citations?user=HSyo0kcAAAJ&hl=es#d=gs_md_citad&u=%2Fcitations%3Fview_op%3Dview_citation%26hl%3Des%26user%3DHSyo0kcAAAJ%26citation_for_view%3DHSyo0kcAAAJ%3A9yKSNGB0IC%26tzom%3D180

- Tua Pereda, J. (1990). "Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable". *Contaduría. Universidad de Antioquia*, (16), pp. 17-48. Obtenido de <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/25020/20359>
- Valenzuela Jiménez, L.F. (2018). "Reflexiones sobre los conceptos Desarrollo Sustentable y Desarrollo Sostenible. Relaciones con la Responsabilidad Social Organizacional (RSO)". *TEUKEN BIDIKAY. Revista Latinoamericana De Investigación en Organizaciones, Ambiente Y Sociedad*, pp. 211-230 URL: <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1209>
- Vaz Ogando, N., Ruiz, S. y Fernández Feijoo, B. (2018). "El mercado de verificación de las memorias de sostenibilidad en España: un análisis desde la perspectiva de la demanda". *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 21(1), pp. 48-62. doi: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.003>
- Zarta Avila, P. (2018) "La sustentabilidad o sostenibilidad: un concepto poderoso para la humanidad". *Revista Tabula Rasa*, 2018, pp. 409-423 URL: <https://doi.org/10.25058/20112742.n28.18>
- Zicari, A. (2007). *Responsabilidad social empresaria, una visión financiera*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Zorio-Grima, A., García-Benau, M. A. y Sierra-García, L. (2015). "Aseguramiento del informe de sostenibilidad en España y Latinoamérica". *Innovar. Edición especial 2015*, pp. 85-102. doi:10.15446/innovar.v25n1spe.53361
- Zubiaurre, A. (2015). El Aseguramiento de los Informes de Sostenibilidad: Diferencias Sustanciales con la Auditoría de Cuentas. (O. S.-L. Series, Ed.) .(5). Obtenido de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2690158
- Zúñiga-Pérez, F., Pincheira-Lucas, R. y Aguilar, C. (2020). Informes de sustentabilidad y su auditoría: efecto en la liquidez de mercado chileno. *Estudios Gerenciales*, 36(154), pp. 56-65. doi: <https://doi.org/10.18046/j.estger.2020.154.3558>

Notas

- 1 MS (Memorias de Sostenibilidad)
- 2 En Argentina, los Informes de sustentabilidad se denominan también Balances Sociales.