

CAPÍTULO VI

EL PROCESO DE VERIFICACIÓN

El informe de verificación es el resultado de un proceso de examen de la aplicación de los códigos, estándares, principios, etc. Existen organizaciones que han tratado de establecer un sistema marco con el fin de ofrecer al verificador y a las empresas socialmente responsables una metodología a la que atenerse, de modo que se establece una interrelación entre la empresa y el verificador sin perder de vista ese interlocutor al cual va destinado el informe, es decir, el *stakeholder*.

Cabe destacar dos organizaciones que han tratado de ofrecer metodologías a los encargos de verificación. De una parte, el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)¹ publicó la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000², norma también conocida como ISAE 3000, cuyo fin es establecer determinados requerimientos éticos y de capacitación técnica. Por otro lado, *AccountAbility*³ es una organización que ha trabajado en la implementación de numerosos estándares, de entre los cuales cabe destacar la Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000AS, cuya finalidad es exigir a los proveedores de verificación que prueben su capacidad mediante su certificación en el programa CSAP (*Certified Sustainability Assurance Practitioner program*).

¹ www.iaasb.org

² Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000. Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica. Norma aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 15 de diciembre de 2015.

³ www.accountability.org

1. *INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB)*

El IAASB es un organismo independiente que sirve al interés público estableciendo normas internacionales para la auditoría, el control de calidad, la revisión, otros servicios de verificación y servicios relacionados, y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales.

La Estrategia del IAASB para 2020-2023 y el Plan de Trabajo para 2020-2021 se basaban en tres objetivos estratégicos en los que centrar las prioridades y los recursos del IAASB durante 2020-2023: 1) aumentar el énfasis en los temas emergentes para asegurar que las Normas Internacionales del IAASB proporcionaran una base para los compromisos de auditoría, verificación y servicios relacionados de alta calidad; 2) innovar las formas de trabajo del IAASB para fortalecer y ampliar la agilidad, capacidades y habilidad para hacer el trabajo correcto en el momento adecuado; 3) mantener y profundizar en las relaciones con las partes interesadas para conseguir unas normas globalmente relevantes, progresivas y operativas.

La nueva Estrategia y Plan de Trabajo para 2024-2027, trata de establecer estándares globalmente aceptados para garantizar la presentación de informes de sostenibilidad, todo con el fin de fijar normas internacionales sobre verificación. El objetivo se centra en ofrecer una solución común que proporcione una base de referencia mundial, ya que fomentaría la coherencia, la comparabilidad y la transparencia. Esta base de referencia mundial debería ser independiente de la profesión, es decir, puede ser utilizada por profesionales de la verificación contables y no contables. Así, por parte del IAASB se pone de manifiesto el problema que genera la existencia de normas legales que los poderes legislativos de los Estados emiten con el fin de regular la verificación de la información no financiera, pues la fragmentación provoca desajustes en los procesos de verificación que pueden perjudicar la calidad del servicio.

Por ello, el IAASB durante 2023 confeccionó la «Propuesta de Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad 5000. Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad», cuyo fin es erigirse como una norma completa e independiente adecuada para cualquier encargo de verificación de la sostenibilidad. Se aplicará antes de que acabe el 2024 a la información sobre sostenibilidad comunicada en relación con cualquier tema de sostenibilidad y preparada con arreglo a múltiples marcos, incluidas las Normas S1 y S2 de divulgación de la sostenibilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera. La norma propuesta es independiente de la

profesión, por lo que puede ser utilizada tanto por profesionales de la verificación de auditoría como fuera de la auditoría.

2. *ACCOUNTABILITY*

AccountAbility es una firma de consultoría y normalización que trabaja con empresas, inversores, gobiernos y organizaciones multilaterales en materia de ESG para conseguir oportunidades, avanzar en las prácticas empresariales responsables y transformar su rendimiento a largo plazo. Así, durante más de dos décadas, organizaciones grandes y pequeñas, privadas y públicas, han confiado en las Normas de *AccountAbility* para guiar su enfoque en la estrategia de sostenibilidad, el gobierno y la gestión de las operaciones. La serie de normas AA1000 proporciona marcos sencillos, prácticos y fáciles de usar para desarrollar, analizar e implementar iniciativas de sostenibilidad, para planificar y llevar a cabo prácticas inclusivas de participación de las partes interesadas y para garantizar la credibilidad en la presentación de informes sobre el desempeño de la sostenibilidad.

En lo que afecta a la verificación de la información no financiera, en febrero de 2024 se publicó la última versión de la serie de normas AA1000, en particular la serie AA1000AS v3, la cual tiene por objeto proporcionar a los proveedores de verificación una orientación adicional para garantizar una comprensión clara del proceso de verificación diseñado por *AccountAbility*. Esta serie trata de ofrecer un marco con el que complementar otros estándares de otras organizaciones bajo la premisa de ayudar en el proceso de verificación y en la mejora de estándares que, desde este punto de vista, adolezcan de lagunas que impidan al verificador realizar un proceso de verificación eficaz.

3. LAS NORMAS DEL IAASB Y LOS ESTÁNDARES DE *ACCOUNTABILITY*

Las disposiciones que ofrecen el IAASB y *AccountAbility* suponen un marco de trabajo que ofrece estabilidad en el proceso de verificación de la información no financiera. Estas disposiciones se apartan de la metodología tradicional de la verificación financiera, es decir, de la auditoría de cuentas. Ello se debe a la distinta naturaleza de la verificación financiera y la no financiera. En este sentido, la doctrina⁴ destaca que en la auditoría financiera el mercado es monopolista; sin embargo, en la verificación no financiera existe una amplia diversidad de la materia a examinar, faltan criterios bien desarrollados y finalmente la falta de

⁴ COHEN, J.R., SIMNETT, R., «CSR and assurance services: A research agenda», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 34,1, 2015, pp. 59-74.

rigor analítico debido a que no se trata de analizar información matemática, lo que conlleva un importante riesgo de incorrección material.

Las disposiciones del IAASB y *AccountAbility* tratan de ofrecer una metodología segura de verificación que identifique la empresa a verificar, analizar los riesgos en la aplicación de los estándares de RSE, y combinar distintas técnicas en aras a que el control realizado por el verificador huya de las incorrecciones materiales que adulteren el informe final. Ahora bien, estas disposiciones sobre el procedimiento de verificación podrán ser utilizadas por los verificadores, en tanto en cuanto, el Estado donde esté domiciliada la empresa no emita disposiciones legales (*hard law*) que establezcan el procedimiento a seguir para realizar la verificación de la información no financiera o sea emitida dicha disposición legal por las Instituciones europeas⁵.

Sin embargo, las diferencias entre ambas son notables, pues mientras que la ISAE 3000 es obligatoria en algunos países para las empresas de contabilidad, la AA1000AS v3 no lo es. Los usuarios a los que va dirigida la ISAE 3000 son todos los profesionales de la auditoría, mientras que los usuarios a los que va dirigida la AA1000AS v3 son todos los profesionales de la sostenibilidad con licencia (por ejemplo, empresas globales de ingeniería y certificación de ingeniería y certificación y pequeñas consultoras de sostenibilidad locales). En términos de control de calidad, ISAE 3000 especifica que el profesional debe ser miembro de una empresa sujeta a la *International Standard on Quality Management* (ISQM) o incluso más estricta⁶. La AA1000 no define formalmente el control de calidad, ahora bien, esta última tiene su propio programa de certificación para el verificador, cuya gestión está encomendada al *International Register of Certified Auditors*⁷.

Pese al loable esfuerzo de los estándares referidos, su aplicación no está exenta de problemas que algún autor⁸ ha puesto de relieve. Así, en determinadas ocasiones nos encontramos como el proceso de verificación consiste en el chequeo de tablas dinámicas a imagen de la auditoría financiera, lo que aleja el control del verificador de la materialidad que se pretende, tampoco hay un suficiente control sobre la posibilidad de que el contenido del informe recoja información incompleta e inadecuada; pero lo que tal vez genere mayor controversia es que el control material del verificador debe de alejarse de fórmulas

⁵ RIVA, P., BAVAGNOLI, F., «Limited or Reasonable Assurance for NFI?: Effectiveness and Criticalities», *Non-financial Disclosure and Integrated Reporting*, SIDREA Series in Accounting and Business Administration, Springer Cham, 2022, pp. 345-352.

⁶ KRASODOMSKA, J., SIMNETT, R., STREET D. L., «Extended external reporting assurance: Current practices and challenges», *J Int Financ Manage Account*, vol. 32, 2021, pp. 104-142.

⁷ www.irca.org

⁸ MAROUN, W., «A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice», *Journal of Business Ethics*, vol. 161, 2020 pp. 187-209.

matemáticas, lo que conduce a que en muchas ocasiones su opinión subjetiva puede condicionar el resultado de la verificación.

Como salvaguarda en aplicación de los estándares referidos, la ética en el proceso de verificación debe de guiar al verificador. Las normas de deontología profesional pueden ofrecer luz acerca de cuáles son los principios que deben de fundamentar la opinión del verificador. En este sentido, los *International Ethics Standards Board for Accountants*⁹ tratan de esclarecer el comportamiento que ha de mantener el verificador, siendo el principio de objetividad el principio rector en su actuación. Precisamente, con el fin de dar cumplimiento al mismo, se utilizan tablas a imagen de la verificación financiera, lo que redundará en perjuicio de la calidad del informe de verificación.

Aun así, sostenemos que la aplicación de los estándares del IAASB y de *AccountAbility* pueden ayudar a mitigar el *greenwashing* que se produce por parte de las empresas que afirman la aplicación de estándares que, en verdad, no se corresponde con la realidad. Si las metodologías antifraude han conducido a que la información financiera sea más fidedigna, la misma premisa puede sostenerse si se replican tales metodologías en la responsabilidad social corporativa y ello¹⁰, debe pasar fundamentalmente, por procesos estandarizados de verificación como ofrecen el IAASB y *AccountAbility*. Pese a todo, existen autores que evidencian en la actualidad la falta de simetría entre las memorias de sostenibilidad y los estándares asumidos, fundamentalmente los del GRI¹¹.

En cualquier caso, los estándares AA1000AS y las ISAE 3000 tienen como objetivos comunes alinear los aspectos no financieros de la sostenibilidad con los informes financieros, son un medio para que la empresa responda de su gestión y desempeño, ofrecer información a los grupos de interés, aportar credibilidad al proceso de verificación, pero, fundamentalmente, realizar un análisis de la información no financiera para determinar la existencia de incorrecciones materiales y su grado o alcance en sincronía con la realidad de los hechos objetivos sobre la empresa.

4. EL ENCARGO DE VERIFICACIÓN

El encargo de verificación pivota sobre distintos elementos que conviene diferenciar. De una parte encontramos la selección del veri-

⁹ www.ethicsboard.org

¹⁰ KURPIERZ, J. R., SMITH, K., «The greenwashing triangle: adapting tools from fraud to improve CSR reporting», *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 11, núm. 6, 2020, pp. 1075-1093.

¹¹ GARCÍA-SÁNCHEZ, I-M., HUSSAIN, N., AIBAR-GUZMÁN, C., AIBAR-GUZMÁN, B., «Assurance of corporate social responsibility reports:...», *op. cit.*, p. 130.

ficador, cuyas competencias son clave para alcanzar la seriedad que el informe requiere; por otro lado, la fase durante la cual la verificación se está llevando a cabo y, finalmente, encontramos la tipología del informe de verificación, de manera que se determine la profundidad del examen realizado sobre la empresa y las responsabilidades del verificador y de la empresa en la transmisión de la información a este.

Ahora bien, el encargo de verificación debe de distinguirse de otro tipo de revisiones sobre la empresa. La ISAE 3000 pone de relieve la importancia de delimitar el encargo de verificación de la información no financiera conforme a los estándares de la RSE de otros informes que recaen sobre la administración de la empresa. Así, cabe diferenciar en este punto la revisión de la información financiera conforme a las Normas Internacionales de Auditoría y los encargos de revisión a tenor de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión.

Desde el punto de vista de la auditoría de cuentas, las Normas Internacionales de Contabilidad vienen a ofrecer el esquema a través del cual llevar a cabo la auditoría. La *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*, establece que la auditoría debe de llevarse a cabo conforme a las normas de auditoría, entendiendo como tales las propias de la ley y su reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría. Se entenderán por normas internacionales de auditoría las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas. Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

Distinta de la auditoría de cuentas, encontramos las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER 2400), cuyo fin es ofrecer un marco para aquellos encargos de revisión de información financiera, pero distintos de la auditoría de cuentas. En este encargo, se trata de informar sobre la posible incorrección material de los estados financieros, todo ello dentro de una metodología muy similar a la auditoría de cuentas y sometido a las mismas normas de deontología de la auditoría de cuentas.

En cualquier caso, sostenemos que el encargo de verificación ha de tener su anclaje en una política previa de RSE. Esto es, un desempeño de su actividad de forma responsable y estratégica conforme a los estándares que haya asumido la empresa. En este sentido, los Principios de *AccountAbility* AA1000APS proporcionan información sobre las medidas previas que debe de adoptar la entidad. Se destacan así tres

principios informadores como son: el principio básico de inclusividad, el principio de relevancia y el principio de capacidad de respuesta.

En lo que se refiere al *principio básico de inclusividad*, la empresa ha de hacer partícipes a sus grupos de interés en el desarrollo y logro de una respuesta responsable y estratégica hacia la sostenibilidad, entendiendo en este sentido por grupos de interés los individuos u organizaciones que son afectados o pueden serlo por las actividades, productos o servicios y desempeño asociados a una empresa. Con esto, el resultado que se genera son estrategias, planes, acciones y consecuencias que traten y respondan a los asuntos e impactos desde una perspectiva responsable. Así, dentro de esa relación entre la empresa y los grupos de interés se inserta la posibilidad de que ambas partes diseñen el encargo de verificación en aras a la comprobación de que los acuerdos entre ambas partes han provocado un efecto material.

En cuanto al *principio de relevancia*, la empresa ha de identificar sus temas relevantes tanto para su propia organización como para los grupos de interés, teniendo en cuenta que la relevancia está referida a los efectos que sobre los grupos de interés o sobre la empresa tengan sus propias decisiones. Así, la determinación de los asuntos más relevantes permitirá a la empresa una comprensión más exhaustiva de su contexto de sostenibilidad, información que deberá de trasladarse el encargo de verificación con la finalidad de que el informe responda a las expectativas generadas tanto por la empresa como por los grupos de interés.

Finalmente, el *principio de la capacidad de respuesta* se centra en la réplica que la empresa es capaz de proporcionar a los grupos de interés. En este punto la verificación ofrecerá la evidencia sobre si los recursos destinados han sido suficientes. El informe servirá como clave para la valoración de la adopción de medidas futuras en aras a canalizar los recursos suficientes con los que afrontar el déficit de cumplimiento de los estándares asumidos. Precisamente el informe de verificación servirá como herramienta que dé por cumplidas con suficiencia de las respuestas a los grupos de interés por parte de la empresa.

5. PORMENORES DEL ENCARGO DE VERIFICACIÓN

Como hemos avanzado, el encargo de verificación debe de recoger determinados elementos que guíen el proceso. Al margen de la tipología de informes, los cuales abordaremos su estudio más adelante, la ISAE 3000 especifica que el encargo de verificación deberá de recoger la aceptación del verificador, los parámetros sobre el control de calidad que se exige al propio verificador, los límites del escepticismo profesional que ostenta el verificador y la planificación y realización del encargo.

a. Aceptación del encargo

La ISAE 3000 trata de establecer una metodología como medio de ordenar la aceptación del encargo del verificador y su continuidad en el desarrollo de los informes. De entrada, antes de cualquier negociación del verificador con la empresa, aquel debe de realizar un autoexamen de naturaleza ética basado en si ostenta independencia, competencia profesional y capacidad adecuada para llevar a cabo la verificación. Estas condiciones previas son las que permiten o conducen al verificador a rechazar el encargo, de modo que, si el verificador valora que no puede aceptar, lo comunicará inmediatamente a la empresa con el fin de que facilite la remoción de los impedimentos o realice el encargo a otro verificador.

Superado este examen previo, nos adentramos en el encargo de verificación en el cual la ISAE 3000 distingue una fase previa al encargo y el contenido del encargo propiamente dicho. Así, en la fase previa el verificador debe de negociar con la empresa la forma y requisitos de la puesta a disposición de la información al verificador para que este, en una fase posterior, pueda realizar el examen de esta con el fin de emitir el informe. En cualquier caso, aunque la ISAE 3000 trata de distinguir ambas fases, todo ello forma parte del encargo de verificación, de modo que lo que se pretende es establecer un íter desde la puesta a disposición de la información hasta la emisión del informe.

Es en este momento cuando el verificador debe de fijar el objeto del encargo y la información que necesita en perfecta sincronía. Es decir, deberá de valorar la información que necesita para determinar si el código o estándar socialmente responsable se ha aplicado de forma correcta por parte de la empresa. Por ello, la información que se requiere deberá de seleccionarse conforme a su relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Requisitos que deberá de conocer la empresa, pues esta debe de facilitar el acceso a la información que precisa el verificador. En cualquier caso, aunque no lo diga expresamente la ISAE 3000, el responsable de determinar la información necesaria para llevar a cabo la verificación es el verificador, debido a que es el profesional conocedor de los extremos que necesita saber de la empresa para determinar si ha aplicado correctamente el estándar o código, o las medidas que debe de adoptar para poder aplicarlo.

Los criterios para la selección de la información deben de negociarse entre el verificador y la empresa, los cuales no pueden ser alterados durante el proceso de verificación, más si cabe la imposición de una limitación. Si ello sucediera el verificador deberá de rechazar el encargo o emitir el informe sin mencionar que se ha llevado a cabo bajo los principios de la ISAE 3000. Ahora bien, esta aseveración debe de matizarse cuando la modificación de los criterios de la selección de

la información o los parámetros del encargo en su conjunto se realiza de forma justificada. En este sentido, la necesidad de su modificación permite a las partes modificar parcialmente el encargo.

Finalmente, la ISAE 3000 destaca la posibilidad de que existan disposiciones legales o reglamentarias que delimiten el proceso de verificación, por lo que se estará por su aplicación en detrimento de la propia ISAE 3000. Ahora bien, ello no significa que no pueda emitirse el informe al amparo de este estándar, solamente el verificador se abstendrá de hacerlo, e incluso rechazar el encargo, si como consecuencia de la aplicación de las disposiciones legales o reglamentarias pueda generar dudas de interpretación a los *stakeholders*, en cuyo caso tratará de ofrecer una información adicional en el mismo informe de verificación o rechazar el encargo.

b. Control de calidad

La ISAE 3000 muestra su preocupación por la capacidad técnica del verificador pues de ello depende el informe final. Ahora bien, pese a su aparente insistencia, no esclarece los requisitos técnicos que ha de ostentar. Destaca que el verificador será miembro de una firma que aplica la NICC 1 (Norma Internacional de Control de Calidad), norma cuya finalidad es emplear de forma proporcional las normas de control de calidad a las firmas de auditoría de pequeña dimensión; así, parece que reserve en exclusiva a los auditores de cuentas la verificación de la información no financiera añadiendo, eso sí, que estos deberán de conocer la materia subyacente a verificar.

Este posicionamiento de la ISAE 3000 no viene a ofrecer luz sobre los conocimientos que ha de ostentar el verificador. Existen numerosos estándares, códigos, etc., que facilitarían establecer un delineamiento, o al menos unos principios básicos, de los requisitos técnicos que ha de tener el verificador, como por ejemplo en materia medioambiental, derechos humanos, etc. En cambio, el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) prefiere reservar a su colectivo la verificación de la información no financiera al amparo de la ISAE 3000.

Por otro lado, desde el punto de vista de la calidad de la verificación, la ISAE 3000 parte de la premisa de que el verificador se auxiliará de un equipo de trabajo, de modo que será el responsable de este. Así, velará por el cumplimiento de las normas de deontología profesional por parte de todo el equipo, será el responsable de la aplicación efectiva de las políticas y procedimientos de la firma encargada de la verificación, así como de la revisión de la documentación, será también el responsable de conservar la documentación y que en su examen se han respetado las normas ISAE 3000, así como las normas legales o reglamentarias que resulten de aplicación a la verificación, incluso será

responsable de las cuestiones complejas o controvertidas que plantee su equipo. El responsable del equipo debe de velar y prestar especial atención a los posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética que les resulten de aplicación a los miembros del equipo.

La ética se configura pues como uno de los pilares que forman parte del control de calidad del verificador. Así, resulta de aplicación en este punto el Código de Ética de del IAASB cuyos principios imponen al verificador una obligación de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional. Además, debe de identificar las posibles amenazas que puedan surgir en el encargo, las cuales se pueden clasificar como aquellas que nazcan de intereses propios, autorrevisión, abogacía, familiaridad e intimidación. En cualquier caso, el verificador debe de velar por su independencia, pues permite actuar con integridad, objetividad y mantener una actitud de escepticismo profesional.

Por otro lado, con el fin de incrementar el control de calidad sobre las tareas de verificación que se están llevando a cabo, la ISAE 3000 reconoce la posibilidad de que, junto con el responsable del encargo de verificación, exista la figura de un revisor de control de calidad siempre y cuando lo exijan normas legales o reglamentarias o sea una política de la firma de verificación. En este caso, en el supuesto de que surjan cuestiones significativas que generen una divergencia de opinión entre el verificador y el revisor del control de calidad, el informe no se firmará en tanto en cuanto se hayan removido las discrepancias.

Finalmente, el revisor ha de realizar una evaluación objetiva de las conclusiones a las que ha llegado el equipo de verificación. Así, valorará con el responsable del equipo las cuestiones significativas del informe de verificación, la información puesta disposición para poder realizar el informe, la revisión de la documentación seleccionada y la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe propuesto por el verificador.

c. Escepticismo, juicio profesional, habilidades y técnicas del profesional

La ISAE 3000 trata de ser muy exigente con el comportamiento del verificador durante el proceso de verificación. Dada cuenta de que no existen unos pormenores sobre sus conocimientos técnicos, busca imponer unas obligaciones de rigurosidad con el fin de dotar las mayores garantías posibles a la verificación. Se crea así una especie de sistema de autocontrol que debe de ser observado con el fin de promover un principio de escepticismo profesional que conduzca al éxito en la revisión llevada a cabo.

Así, el verificador deberá realizar una planificación que le permita identificar las incorrecciones materiales. Lo trascendente se centra en que las técnicas utilizadas para la verificación se apliquen de forma sistemática y repetitiva con la finalidad de evitar cualquier arbitrariedad. En este punto, la importancia de la verificación reside en la calidad del proceso, pues no tiene ningún sentido que se repitan procesos o revisiones sistemáticas si el proceso en su conjunto no goza de la seriedad que se requiere. Cabe distinguir por tanto el escepticismo profesional y el juicio profesional.

El escepticismo profesional supone una atención especial sobre la existencia de evidencias incongruentes con otras evidencias, fiabilidad de los documentos, circunstancias que pueden indicar una posible incorrección. Además, esta actitud debe de mantenerse durante todo el encargo con el fin de reducir los riesgos de pasar por alto circunstancias inusuales, incurrir en generalizaciones, utilizar hipótesis inadecuadas tanto en el procedimiento como en la evaluación de los resultados. También debe de considerarse fundamental la fiabilidad de los documentos que se utilizan durante el encargo, por ello el escepticismo en este punto será clave en aras a aceptar que los registros y los documentos utilizados son auténticos a menos que tenga motivos para pensar lo contrario. En cualquier caso, la experiencia previa del verificador será clave, pero, a su vez, ello no puede suponer conculcar la obligación de mantener una actitud escéptica a lo largo de todo el proceso de verificación.

El juicio profesional se centra en la necesidad de que el verificador ostente el conocimiento y la experiencia pertinentes, de manera que, atendiendo a esta, pueda tomar decisiones sobre la importancia y riesgo del encargo de verificación, la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos aplicados, así como si ha llegado a obtener evidencia suficiente y adecuada para emitir el informe. Lo trascendente en este punto se basa en la necesidad de que el verificador sea conocedor de los códigos, principios, estándares, etc. que ha aplicado la empresa y que el verificador tiene que evaluar con el fin de emitir el informe sobre el grado de cumplimiento. En este punto, el verificador se auxiliará de un equipo que le permita realizar consultas con el fin de que pueda formar un juicio razonable y fundado para emitir el informe de verificación.

d. Planificación y realización del encargo

Sobre el verificador recae la obligación de realizar un proceso de modo eficaz, por lo que se realizará una planificación en aras a poder revisar la información necesaria para la emisión del informe. La ISAE 3000 destaca la importancia de la planificación, así el verificador de-

terminará el alcance de la verificación, el momento de la realización, dirección del encargo y su naturaleza, el momento de la realización y la extensión de los procedimientos planificados para el alcance de los objetivos que el verificador ha propuesto.

Una vez determinados los criterios para llevar a cabo la verificación, el verificador deberá de revisar que estos se cumplen para garantizar la fiabilidad del proceso. Si detecta que no es posible su aplicación, deberá de resolverlo mediante una negociación con la empresa que ha encargado la verificación. Así, el verificador deberá de sopesar si es posible resolverlo y continuar con el proceso de verificación, exponer en el informe de verificación la problemática que ha existido durante el desarrollo del proceso o renunciar al encargo previa comunicación a la empresa con el fin de que esta adopte las medidas que considere.

En cualquier caso, la ISAE 3000 pone de relieve la importancia de dar a conocer las circunstancias en las que se ha llevado a cabo la verificación, por ello si se dan acontecimientos en los que no puede cumplirse con la planificación confeccionada por el verificador, el informe final deberá de expresarlo ya sea mediante una salvedad, mediante la emisión de un informe desfavorable o, directamente, denegará la conclusión. Ahora bien, este celo en el desarrollo del proceso de verificación no debe de llevarse al extremo, de manera que el verificador sopesará la importancia del desvío durante el proceso con el fin de determinar si ello puede provocar una incorrección material en el análisis o, en verdad, el desvío acontecido durante el proceso de verificación no resulta transcendente.

En aras a superar cualquier obstáculo durante el proceso de verificación, la ISAE 3000 impone sobre el verificador una obligación proactiva para que realice indagaciones y cuestione a la empresa que ha encargado la verificación sobre si tienen conocimiento de alguna incorrección material en la información que facilitan al verificador, el incumplimiento de alguna disposición legal o indicio o denuncia de tal incorrección o incumplimiento. Además, si la empresa que encarga la verificación tuviera en su seno una función de auditoría interna, el verificador tratará de informarse sobre los hallazgos que la función de auditoría ha realizado sobre su empresa. También resulta transcendente para el verificador conocer si la empresa se ha auxiliado de algún experto para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

En cualquier caso, una de las finalidades de la planificación y realización del encargo es la obtención de evidencias, las cuales servirán de soporte para el informe final. Así, en el contexto del encargo, el verificador deberá de aplicar procedimientos de inspección, observación, confirmación, recálculo, re-ejecución, procedimientos analíticos y de indagación. Estos dependerán de la naturaleza de la información,

el grado de verificación que se exija en el encargo, las necesidades de información de los usuarios del informe, así como las correspondientes restricciones de tiempo y coste.

e. Auxilio de un experto

La verificación supone un esfuerzo técnico debido al análisis y valoración de cuestiones multidisciplinarias¹². Así, el verificador necesita del auxilio de expertos en cuestiones particulares que faciliten la comprensión y valoración al verificador con el fin de que pueda emitir el informe de verificación.

La ISAE 3000 establece unas disposiciones orientadoras con el fin de facilitar al verificador la selección del experto, la gestión de la relación y el control que el verificador ha de realizar sobre este. Así, una de las primeras cuestiones que el verificador ha de abordar es determinar la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias que ha de reunir el experto independiente. La objetividad se centrará en indagar sobre los intereses particulares y las relaciones que pudiera tener el experto en la empresa objeto de verificación, de modo que pudiera suponer una amenaza para la consecuencia de una verificación sin incorrecciones materiales. Además, el verificador valorará el campo de especialización del experto independiente para determinar si por la naturaleza, alcance y objetivos de la verificación, el verificador puede auxiliarse de tal experto.

Ahora bien, dados esos pasos previos, el verificador debe de concretar el alcance de la función del experto independiente dentro del informe de verificación, pues al fin y al cabo se trata de valorar si dicho experto independiente puede formar parte del equipo de trabajo del verificador. Además, el experto independiente deberá de respetar las políticas y procedimientos de calidad del verificador, de manera que este pueda aplicar un control de calidad sobre el experto independiente en aras a establecer la fiabilidad de las conclusiones o evidencias que le transmite el experto.

Así, el verificador llegará a un acuerdo con el experto independiente en el cual se concretarán las funciones y responsabilidades, la naturaleza y extensión del informe que debe de proporcionar el experto al verificador, así como la necesidad de la obligación de confidencialidad a la que se somete el experto por el conocimiento de datos o circunstancias sobre la empresa objeto de verificación o sobre incluso el propio verificador.

¹² PETIT LAVALL, M.^a V., «La independencia del auditor y la «multidisciplinary practice»», *Revista de derecho bancario y bursátil*, Año núm. 21, núm. 88, Madrid, 2002, pp. 7-46.

f. Información obtenida de terceros

Si analizamos del proceso de verificación en su abstracción, el verificador debe de analizar la información no financiera y emitir un informe, esta es la razón por la cual la ISAE 3000 establece un despliegue de criterios para llevar al cabo el proceso. Ahora bien, la realidad con la que se puede encontrar el verificador gira en torno a la existencia de profesionales que previamente hayan realizado un análisis sobre la información objeto de verificación. La cuestión es determinar qué importancia tiene esta información y si el verificador puede hacer uso de ella. Podríamos considerar que las informaciones y conclusiones de profesionales distintos al verificador pueden suponer una fuente de información importante, de manera que permita al verificador conocer los entresijos de la empresa y valorar si el código o estándar, etc. socialmente responsable ha sido verdaderamente asumido y respetado por la empresa; pero, no debe de soslayarse que las conclusiones a las que llegan los profesionales distintos del verificador pueden ser erróneas, puesto que los procesos para llegar a ellas pueden ser defectuosos.

La ISAE 3000 distingue las conclusiones de otros profesionales, de entre los cuales se encuentran otros verificadores y las conclusiones de la función de auditoría interna.

En cuanto al trabajo realizado por un verificador previo, el verificador, al cual se le ha encargado el informe, valorará la significatividad del trabajo, pero para ello previamente analizará: la competencia, capacidad y objetividad del verificador anterior; tratará de conocer el trabajo de dicho verificador y evaluará lo adecuado del trabajo realizado por este. De lo que se trata pues es conocer la fiabilidad del informe de verificación de manera que pueda extraerse información que permita una mejor valoración del verificador que ostenta el encargo. En este sentido el prestigio y la honorabilidad del verificador anterior otorgará la posibilidad de que su información sea utilizada.

Por otro lado, la ISAE 3000 hace referencia a la información que la función de auditoría interna recaba en su tarea. La cuestión es si el verificador puede hacer uso de ella. Para ello, el verificador deberá previamente analizar el estatus que la auditoría interna ostenta dentro del organigrama de la empresa con el fin de determinar el grado de objetividad en su quehacer; y si aplica unos procedimientos sistemáticos y disciplinados que estén, a su vez, basados en un control de calidad. Una vez analizadas estas cuestiones, el verificador valorará si la información de la auditoría interna puede servir como fuente para la realización del informe de verificación, de manera que sirva de contraste en aras a conseguir unas conclusiones ajustadas con el comportamiento de la empresa en la adopción de estándares, códigos, etcétera.

g. Manifestaciones escritas

A lo largo del proceso el verificador ha de exigir información a la empresa con el fin de formar su opinión. La ISAE 3000 establece la necesidad de que el verificador exija manifestaciones escritas a la empresa. Esta cuestión es crucial, no solamente para formar la opinión del verificador, sino por una razón de responsabilidad y de salvaguarda. En este punto cabe distinguir las manifestaciones que voluntariamente proporciona la empresa y las que se niega a proporcionar o no son fiables.

En cuanto a la información que voluntariamente suministra la empresa, el verificador exigirá que se manifieste que ha proporcionado toda la información que conocen y que todas las cuestiones relevantes se han comunicado al verificador. Además, si en este punto el verificador necesita más manifestaciones para fundamentar alguna otra evidencia, lo demandará a la empresa. Sobre esto, existe una cuestión específica centrada en la relación de las manifestaciones escritas y las cuestiones de materialidad del informe. En este sentido, el verificador valorará la razonabilidad y la congruencia de la información y si la empresa está bien informada sobre estas cuestiones. En cualquier caso, el verificador anotará la fecha en la que ha recibido la información, pues debe de ser antes de la emisión del informe.

Por otro lado, es posible que las informaciones que se solicitan no se proporcionen o no sean fiables. En este caso, el verificador deberá de ponerlo en conocimiento de la empresa y evaluará el efecto que esto pueda tener en el proceso de verificación, así como en el informe final.

h. Formación de las conclusiones del informe

Para que el verificador pueda emitir sus conclusiones a través del informe, valorará si las evidencias obtenidas son suficientes y adecuadas. Así, es posible que llegue a la conclusión de que estas no son suficientes, en cuyo caso intentará de nuevo obtener evidencia sobre un apartado un particular o, si no fuera posible, expresará el impacto que ello puede generar en el informe, fundamentalmente, si ello puede provocar incorrecciones materiales.

En este caso, el verificador seguirá con la conclusión del informe, la cual se acompañará de salvedades que pongan de relieve la inexactitud de determinadas manifestaciones de la empresa, denegará la conclusión o, directamente, renunciará al cargo si tiene suficiente amparo legal para ello.

6. EL INFORME DE VERIFICACIÓN

a. Preparación

La ISAE 3000 pone de manifiesto que el informe de verificación deberá de ser escrito y expresará claramente las conclusiones del verificador. Ahora bien, dada cuenta de la cantidad de información que ha proporcionado la empresa, el verificador deberá de clasificarla con el fin de expresar cual ha sido la información que ha fundado el informe y sus conclusiones, de aquella que, de manera anecdótica, no afecta a la conclusión. En este punto, no existe un informe estandarizado que sirva de soporte o modelo al verificador, de manera que este deberá de estructurarlo de tal manera que el documento sea claro y legible.

La ISAE 3000 pone de manifiesto la posibilidad de que el verificador elija un formato de «informe corto» o de un «informe largo». El primero incluiría solamente los elementos más básicos, siendo la segunda modalidad donde se informa sobre los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos respectivos, cualificación y experiencia profesional del verificador y de los expertos independientes que han auxiliado a aquel.

b. Contenido del informe

La ISAE 3000 establece los elementos básicos que debe de tener el informe de verificación. Así, el verificador podrá ampliar su contenido en tanto en cuanto deba de ajustar el informe a la tipología de empresa objeto de verificación y los estándares aplicados. Los apartados del informe que propone la ISAE 3000 deben de entenderse como puramente formales, de manera que sus aspectos sustantivos son los que tendrán el impacto oportuno sobre los *stakeholders*. En cualquier caso, pese a la importancia que el proceso de verificación ostenta, la tipología de conclusiones son las que determinarán la importancia del informe. Cuestión que merece un estudio pormenorizado puesto que afecta a la esencia de la verificación, incluso al concepto de verificación en sí mismo.

El informe de verificación deberá de tener un título con el fin de distinguirlo de otros informes que puedan existir en la empresa. Además, expresará quien es el destinatario de este. En este sentido, podría señalarse que formalmente el destinatario es la empresa que ha realizado el encargo de verificación, pero materialmente el informe va destinado al tercer interesado, al cual se le informa de la aplicación de los códigos o estándares asumidos por la empresa.

El contenido del informe debe de versar sobre la materia objeto de análisis y la materia subyacente, criterios aplicables, limitaciones inherentes, propósito racional, responsabilidades de cada parte, realización de un encargo de conformidad con la ISAE 3000, requerimientos de control de calidad aplicables, requerimientos de independencia y de ética, resumen del trabajo realizado, conclusión del verificador, firma, fecha y referencia de los expertos intervinientes en el informe de verificación.

c. Información sobre la materia objeto de análisis y materia subyacente

El verificador deberá de identificar y describir la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, de la materia subyacente objeto de análisis que puede incluir: el momento o periodo de tiempo con el que se relaciona la evaluación de la materia subyacente y objeto de análisis; nombre de la persona u órgano de la parte de la empresa con la que se relaciona la materia objeto de análisis; explicación de las características de la materia que deberían de conocer los usuarios del informe, modo en que dichas características pueden influir en la precisión de la evaluación de la materia o lo convincente que es la evidencia disponible.

Así, deberá de valorar el verificador el grado en el cual la información sobre la materia objeto de análisis es cualitativa frente a cuantitativa, objetiva frente a subjetiva o histórica frente a prospectiva. Además, el verificador deberá de explicar los cambios en la materia objeto de análisis u otras circunstancias del encargo de verificación que afectan a la comparabilidad de la información sobre la materia objeto de análisis de un periodo a otro.

d. Criterios aplicables

El verificador expresará los criterios utilizados, los métodos y la interpretación que se ha realizado sobre los mismos. Así, sobre estos, el verificador se pronunciará sobre el grado de seguridad alcanzado atendiendo a la información que se le ha proporcionado. En aras a ofrecer una mayor transparencia y, siempre y cuando no pueda atentar al secreto empresarial, se facilitará a los terceros interesados la fuente de la cual se ha extraído la información.

En esencia, de lo que se trata es que los usuarios del informe puedan entender la base de la conclusión del verificador. Por ello, el informe de verificación puede incluir los criterios utilizados o referirse a ellos si de alguna manera son de fácil acceso para el usuario. Así,

en función de las circunstancias es pertinente revelar: la fuente de los criterios aplicables y si estos están o no plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, o si han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente; métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permiten elegir entre distintos métodos; cualquier interpretación importante realizada al aplicar los criterios aplicables en las circunstancias del encargo y si se han producido cambios en los métodos de medición o evaluación utilizados.

Ahora bien, es posible la existencia de limitaciones inherentes en el informe de verificación, fundamentalmente cuando el verificador ha revisado el control interno de la empresa. Aquí, puede abstenerse de pronunciarse sobre la evaluación histórica a periodos futuros debido al riesgo de que el control interno deje de ser adecuado según los cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento de las políticas y procedimientos se pueda deteriorar.

Por otro lado, es posible que en algunos casos los criterios utilizados para medir o evaluar la materia puedan haber sido diseñados para un fin específico. Fundamentalmente, cuando se traten de sociedades reguladas cuyas actividades pueden tener impacto en la sociedad civil. En este caso, el verificador alertará a los usuarios en el informe de este hecho y de que la información objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad.

A su vez, ello puede provocar que el informe de verificación vaya destinado por tanto a unos usuarios específicos, por lo que pueda provocar malentendidos en usuarios del informe que no sean expertos en la materia. En este punto, el verificador deberá de valorar la posibilidad de restringir la distribución del informe, aunque ello puede conllevar ciertamente el efecto contrario a lo que se busca en la verificación.

e. Verificación conforme a la ISAE 3000

La ISAE 3000 pone de relieve la importancia de que el verificador exprese que la verificación se ha realizado bajo esos estándares. Además, deberá de expresar que aplica la NICC1 y que cumple los requisitos de independencia y demás requerimientos que exige el Código de Ética del IESBA. Ahora bien, si el verificador no fuera un profesional de la contabilidad identificará cuáles son los requerimientos profesionales a los que se somete y que son al menos de igual exigencia que el Código de Ética del IESBA.

La Guía de Aplicación de la ISAE 3000 establece un ejemplo de declaración en aras a dar cumplimiento a los requerimientos de ética:

«Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional».

f. Resumen del trabajo

Para que el usuario del informe de verificación se sitúe, resulta interesante que el verificador realice un resumen del trabajo realizado de modo que facilite la comprensión de las conclusiones alcanzadas, fundamentalmente cuando, dada cuenta de la heterogeneidad de los tipos de procedimientos de verificación, el resumen del trabajo puede esclarecer la metodología seguida para la evaluación de la información. Ahora bien, una de las cuestiones de debe de ponerse de relieve en este punto se centra en la tipología de conclusión del informe. Así, no puede alcanzar el mismo grado de detalle el resumen del trabajo si sus conclusiones son de forma limitada o razonable. Aunque esta cuestión la analizaremos en los epígrafes siguientes, cabe enfatizar en este punto que el resumen del trabajo se realizará en sincronía con la tipología de conclusiones del informe.

En cualquier caso, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender una conclusión expresada de un modo que informa si basándose en los procedimientos aplicados, ha llegado a manos del verificador alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. Además, también puede resultar adecuado indicar en el resumen los procedimientos que no se hayan aplicado y que, por lo general, serían de esperar en un informe de seguridad razonable.

Por todo, el grado de detalle que se debe de proporcionar en el informe gira en torno a las circunstancias específicas de la entidad, como por ejemplo, sus actividades típicas y atípicas dentro del sector en el que opera la entidad; circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados; las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe de proporcionar en el informe, basadas en las prácticas de mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

Finalmente, se expresará la fecha del informe, la cual no será anterior a la fecha en la que el verificador ha obtenido las evidencias en la que basar su conclusión. La jurisdicción en la que ejerce el verificador y su firma.

g. Tipología de conclusiones

Puede considerarse que el culmen del proceso de verificación son las conclusiones del informe. Verdadera piedra angular que permite conocer el grado de cumplimiento de los estándares, códigos, etc., asumidos por la empresa. La ISAE 3000 establece dos tipologías de conclusiones según el nivel de verificación y la profundización que realiza el verificador en la información que proporciona la empresa. Así, puede distinguirse una verificación limitada y una verificación razonable.

En los informes de verificación limitada, el verificador identificará las áreas en las que es probable que existan incorrecciones materiales, es decir, que no se han aplicado correctamente los códigos o estándares asumidos por la empresa. Además, expresará cuál ha sido el proceso utilizado y el grado de verificación. Así, la verificación limitada realiza un seguimiento de la información que ha proporcionado la empresa y la realidad de la empresa, pero solamente en sus aspectos más formales. Esta modalidad podría considerarse que no es una verdadera verificación, pues no aporta fiabilidad acerca de la correlación del comportamiento de la empresa y la aplicación de los estándares, códigos, etc. de responsabilidad social empresarial.

Además, debe de ponerse de relieve que la verificación limitada no comporta una menor responsabilidad del verificador. No puede así establecerse una correlación entre el alcance de la verificación y el grado de responsabilidad del verificador. En este sentido, la Guía de Aplicación de la ISAE 3000 destaca la responsabilidad del verificador en el proceso desarrollado, aunque posteriormente las conclusiones sean limitadas.

La verificación razonable puede considerarse una verdadera verificación fundamentalmente porque trata de conocer las incorrecciones materiales y no limitarse a una mera probabilidad de su existencia. Así, poner de manifiesto las incorrecciones materiales permite conocer al *stakeholder* el grado de cumplimiento de los códigos, estándares, etc., y, por tanto, el compromiso de la empresa con la responsabilidad social empresarial.

La verificación razonable pasa por identificar los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis y valorarlos. Esta valoración servirá de soporte a la conclusión de informe, pero, para ello, el verificador debe de realizar indagaciones apoyándose en el personal de la empresa que le ha proporcionado la información. Esto incluye la evaluación del diseño de los controles relevante en el encargo de verificación y la determinación de si han sido implementados mediante la aplicación de procedimientos. Bajo

esta idea, el verificador deberá identificar y valorar los riesgos de incorrección material en la información objeto de análisis; diseñará y aplicará procedimientos para responder a los riesgos valorados, además de adecuar dichos procedimientos a las circunstancias del encargo de verificación. Finalmente proporcionará una valoración de las evidencias obtenidas.

Uno de los mayores problemas de la verificación razonable se centra en la oportunidad de conocer cada detalle de la información que proporciona la empresa y la correlación de esta con la realidad. Con este fin, el verificador puede modificar el encargo de verificación recibido, en particular, los procesos planificados. Ahora bien, pese a lo loable que ello puede suponer, pues se trata en definitiva de acreditar la aplicación correcta de la responsabilidad social empresarial, no debe de soslayarse los problemas que ello puede generar, centrados en la falta de estabilidad y, por ende, seriedad y organización durante el proceso de verificación. Esta es la razón por la cual los procesos alternativos que el verificador considere a aplicar deben de estar también prefijados, incluso en el encargo de verificación debe de hacerse mención. Hacerlo de otro modo supondría restar credibilidad al informe razonable de verificación.

Ante la posible alteración de los procedimientos durante el proceso de verificación, la ISAE 3000 establece la necesidad de que esta circunstancia se ponga de manifiesto en el informe de verificación. Así, a imagen y semejanza del informe de auditoría financiera, se establece la posibilidad de expresar párrafos relevantes en el informe de verificación. Es por ello transcendente mencionar las conclusiones modificadas y no modificadas.

Esta distinta tipología de conclusiones ha sido reconocida por la Directiva (UE) 2022/2464¹³, como un fenómeno común en los informes de verificación. Pero lo más transcendente es que el legislador comunitario pretende que la verificación de la información no financiera alcance el mismo nivel de fiabilidad que la auditoría de la información financiera. Con este objetivo, el Considerando 60 destaca la posibilidad de adoptar un enfoque progresivo para mejorar el nivel de verificación requerido para la información sobre sostenibilidad, empezando por la obligación de que el verificador emita un dictamen sobre la conformidad de la presentación de información sobre sostenibilidad sobre la base de un encargo de verificación limitada. Así, un enfoque gradual desde encargos de verificación limitada hasta encargos de verificación razonable también permitiría el desarrollo progresivo del mercado de

¹³ Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre, *por la que se modifican el Reglamento (UE) núm. 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas.*

verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y de las prácticas de presentación de información de las empresas. Por último, dicho enfoque gradual escalonaría el aumento de los costes para las empresas que presentan información, dado que la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad sobre la base de un encargo de verificación razonable es más costosa que la verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad sobre la base de un encargo de verificación limitada.

Bajo estas premisas, la Directiva pone de manifiesto que, previos los informes requeridos, el horizonte temporal para que los informes de verificación limitada experimenten una mutación a una verificación razonable deberá ser no más tarde del 1 de octubre de 2028, todo ello mediante legislación comunitaria delegada. Este esquema ha sido recogido en el *Anteproyecto de Ley por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza*. Subordina así la posibilidad de que los informes de verificación lleguen a conclusiones de razonabilidad en tanto en cuanto no se aprueben las normas delegadas referidas.

Esta política legislativa provoca distintos problemas, algunos de los cuales afectan a la estructura básica de la verificación de la información no financiera. De una parte, hasta el 1 de octubre de 2028 los informes de verificación serán de carácter limitado, lo que provocará, como ya hemos comentado, una ausencia de control material de los informes de sostenibilidad de las empresas. Por otro lado, esta situación facilitará que los auditores de cuentas cuenten con formación para poder emitir informes de verificación razonable, lo que supone una ventaja competitiva respecto de otros verificadores que en la actualidad están capacitados para emitir informes de verificación de cualquier tipo, ya sean limitados o razonables. Finalmente, postergar la aprobación de normas sobre verificación razonable genera una expectativa sobre en qué sentido van a regularse, cuando tal vez la solución hubiera sido positivizar los estándares analizados en aras a establecer normas sobre la verificación razonable.

h. Las conclusiones no modificadas y modificadas

A lo largo del proceso de verificación, la empresa puede proporcionar al verificador información que contenga errores. Esta situación provoca que el verificador no solamente ha de validar que la empresa ha implementado correctamente los principios asumidos de responsabilidad social empresarial sino, además, que la información que se le proporciona sea fidedigna con su actuación según los estándares o códigos asumidos. Esta distinción es transcendente en aras a confeccionar el informe de verificación, fundamentalmente en lo que a las

conclusiones se refiere. La lógica jurídica nos conduce a considerar que no puede haber una conclusión acertada sobre la implementación de la responsabilidad social empresarial si la información que se ha proporcionado al verificador contiene errores. En este sentido, la ISAE 3000 pone de manifiesto esta situación y distingue así las conclusiones modificadas y las no modificadas.

Las conclusiones no modificadas forman parte de aquel informe de verificación donde el verificador no ha observado ninguna anomalía o incorrección material en la información proporcionada por la empresa. Así, los criterios predeterminados por el verificador para que la empresa le proporcione la información no han sido alterados. Ahora bien, teniendo el verificador la información, puede este considerar que debe enfatizarse información que, por su importancia, es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis. Esta cuestión se canalizará mediante un párrafo de énfasis en el informe. Además, es posible que no sea necesario incorporar un párrafo de énfasis, pero el verificador considere la necesidad poner de relieve alguna cuestión que el *stakeholder* debería de conocer, ya sea acerca del encargo de verificación, las responsabilidades del verificador o el informe mismo de verificación. En cualquier caso, con independencia de la tipología de párrafo que el verificador considere necesario incorporar a su informe, lo encabezará con un título adecuado que indique claramente que el verificador no expresa dicho párrafo por tratarse de una conclusión modificada.

Por otro lado, las conclusiones modificadas son aquellas en las cuales el verificador no puede expresar su opinión. En este sentido, es posible la concurrencia de circunstancias que impidan el desarrollo normal del proceso de verificación, fundamentalmente cuando el procedimiento predeterminado por el verificador para la obtención de información no ha podido llevarse a cabo. Así, dada cuenta de que el verificador no puede formar unas conclusiones adecuadas por no tener un soporte sólido sobre el cual concluir, la ISAE 3000 reconoce la posibilidad de que el verificador exprese la conclusión con salvedades, en cuyo caso identificará las incorrecciones materiales que le impiden realizar un informe de verificación en circunstancias normales. También cabe la posibilidad de que el verificador llegue a una conclusión desfavorable, de modo que determinará las razones por las cuales la empresa no cumple con los estándares, códigos, etc., asumidos. Finalmente, dada cuenta de las incorrecciones materiales y de la imposibilidad de llevar un proceso de verificación con normalidad, el verificador se abstendrá de concluir, siempre y cuando exprese las causas para ello.

i. Documentación

Elaborado el informe de verificación, debe de existir soporte documental que permita conocer las razones por las cuales el verificador ha concluido en un determinado sentido. Además, la existencia de un soporte documental sólido permite eludir la responsabilidad del verificador, al menos en el aspecto formal del proceso, de manera que exista un grado de diligencia suficiente. A su vez, la ISAE 3000 señala que la existencia de una información suficiente y adecuada debe de permitir a un tercer verificador, que no tenga ninguna relación previa, entender todo el proceso de verificación realizado, los resultados obtenidos tras los procedimientos aplicados, las cuestiones significativas que surgieron durante el proceso, las conclusiones alcanzadas y el juicio profesional aplicado para alcanzar las conclusiones.

En este sentido, el verificador podrá establecer un registro documental en el que se incluya, por ejemplo: las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; la persona que realizó el trabajo y la fecha en la que se completó; la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de la revisión; las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la empresa que realiza el encargo de verificación, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas.

Además, el verificador también puede establecer un registro documental que clarifique el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y cómo fueron resueltos, las conclusiones en relación con los requerimientos de independencia a la que se debe todo verificador, las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y de encargos de verificación, la naturaleza, alcance y conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

En cualquier caso, la ISAE 3000 pone de manifiesto la importancia del registro documental en el supuesto de que el verificador así lo confeccione. Así, el verificador compilará la documentación en un archivo cuya fecha será posterior a la del informe de verificación y la custodiará durante al menos cinco años según la NICC 1, o se estará a lo que disponga la normativa nacional en cada caso. Dicho esto, formalmente el archivo de custodia de la documentación no puede alterarse, pues en caso contrario alteraría una parte del proceso de verificación como es el soporte documental sobre el cual se ha llegado a las conclusiones expresadas en el informe. No obstante, la ISAE 3000 reconoce la posibilidad de alterar la documentación siempre y cuando el verificador exprese en el propio archivo los motivos específicos de las modificaciones o incorporaciones, así como la fecha en la que se realizó y las personas que las hicieron y revisaron.

7. RESULTADOS DEL PROCESO DE VERIFICACIÓN

A lo largo del epígrafe anterior, hemos tenido la oportunidad de analizar el encargo, el proceso y las conclusiones de la verificación. Podemos considerar que se ha construido un sistema paralelo al de la auditoría de cuentas que permite conocer cuál es la situación de la empresa desde el punto de vista de la responsabilidad social.

Así, que el verificador asuma el rol a imagen del auditor de cuentas, conlleva la existencia de la necesaria seguridad para analizar la información no financiera que proporciona la empresa. No obstante, ello no significa que este sistema paralelo esté exento de problemas, de entre los cuales cabe destacar la fiabilidad de las conclusiones.

La fiabilidad de las conclusiones demuestra la salubridad del sistema de verificación, pues la emisión de un informe detallado por una persona competente permitirá saber si la implementación de los principios de la RSE ha logrado su objetivo. La existencia de informes no confiables nos conduciría a concluir que los esfuerzos internacionales en materia ambiental, social y de gobierno corporativo, no han servido para nada, solamente para falsear datos ante los *stakeholders*. Además, no debe de soslayarse que los principios, estándares, códigos, etc., pueden ser susceptibles de interpretación, lo que puede condicionar las conclusiones de la verificación. Para ello, es necesario la existencia de un organismo que, en caso de duda, clarifique cuál debe de ser la interpretación válida, de manera que ofrezca seguridad jurídica para que un estándar, principio, código, etc., pueda ser aplicado de forma correcta.

Como regla general, la interpretación de un código, estándar, principio, etc., puede ser realizada por el organismo que lo crea, pues es este precisamente el que conoce la génesis y la *mens* de lo que se pretende proteger. Sin embargo, esta metodología no puede ser plausible dada cuenta de la ingente cantidad de empresas que pueden implementar los principios según su peculiaridad y sector, el importante número de verificadores de la información no financiera, así como el gran número de *stakeholders* que pueden solicitar aclaraciones a estos organismos internacionales. Así, la creación de indicadores específicos de RSE facilitan la medición del grado de implementación de los códigos, principios, estándares, etc. Esta es la razón por la cual, los mismos organismos que emiten estándares de RSE facilitan, a su vez, indicadores que evalúen su implementación. Por ello, resulta relevante su análisis en aras a conocer si sus pormenores provocan, en última instancia, la reducción del efecto del lavado de imagen de las empresas.

8. LOS INDICADORES

Cuando abordamos el análisis de los indicadores empresariales debe realizarse un ejercicio de distinción entre aquellos que van destinados a conocer la productividad, eficiencia, eficacia, calidad, capacidad, rentabilidad, etc., de los indicadores destinados a conocer el grado de cumplimiento de las medidas RSE por parte de la empresa. Estos últimos son herramientas que utilizan las empresas como mecanismos de procedimiento interno, de modo que sirven para confeccionar los informes de sostenibilidad en los que se exponen los objetivos, los logros y las deficiencias, los cuales posteriormente deben de ser verificados por un experto independiente.

Existen numerosos indicadores que pueden ser utilizados por las empresas, fundamentalmente pueden distinguirse los indicadores de las empresas cotizadas y las no cotizadas. Como indicadores más comunes de las cotizadas cabe mencionar Domini 400 Social Index (DSI400), Dow Jones Sustainability World Index (DJSI) y el FTSE4Good Index; para las empresas no cotizadas puede mencionarse los indicadores del GRI según sus estándares, la ISO 26000 de la Organización Internacional de Normalización, los Indicadores Ethos, el Sistema de Gestión Ética y Socialmente Responsable (SGE21) y el Pacto Mundial de Naciones Unidas. Así, la información no financiera que emiten las empresas puede ser canalizada a través de estos indicadores, los cuales desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo permiten conocer la situación de la empresa socialmente responsable, ahora bien, debe ponerse de relieve que el listado de estos indicadores es *numerus apertus* dada cuenta de las necesidades de responsabilidad social que puede tener cada empresa.

Además, estos indicadores no solamente están destinados a las empresas, pues su metodología permite que sea utilizada por los verificadores. Esta es una de las características particulares de estos indicadores, los cuales pueden ser utilizados por las empresas para confeccionar sus informes como por los verificadores que han de contrastar dicha información con la realidad de las empresas. Así, a continuación, analizaremos cada uno de los indicadores en particular con el fin de poner de manifiesto y analizar la transcendencia que alberga cada uno de ellos desde el punto de vista de la verificación. Además, nos detendremos solamente en los indicadores que no afectan al sistema bursátil, debido a su particularidad y a la utilización de metodologías de cuantificación distintas a las que resultan de aplicación a las empresas más modestas.

a. Los indicadores del GRI según sus estándares

Aunque ya nos hemos referido en epígrafes anteriores al *Global Reporting Initiative*, desde el punto de vista de los indicadores los Estándares GRI se estructuran como un sistema de estándares interrelacionados organizados en tres series: Estándares Universales GRI, Estándares Sectoriales GRI y Estándares Temáticos GRI. Todas las organizaciones que elaboran informes conforme a los Estándares GRI utilizan los Estándares Universales. Las organizaciones emplean los Estándares Sectoriales según los sectores en los que operan y los Estándares Temáticos en función de su lista de temas materiales.

En lo que se refiere a los estándares universales, estos se clasifican en tres grupos, los cuales cada uno de ellos tiene un cometido en particular. El GRI 1 está dedicado a los fundamentos aprobados en 2021 y explica conceptos clave para la elaboración de informes de sostenibilidad. También define los requerimientos y los principios para la elaboración de informes que la organización debe cumplir para elaborar sus informes conforme a los Estándares GRI. El GRI 2 está dedicado a los contenidos generales para la divulgación de la información por parte de la empresa. Así, se establecen contenidos que la organización utiliza para presentar información sobre sus prácticas de elaboración de informes y otros detalles organizativos, como sus actividades, gobernanza y políticas. Esta información permite profundizar en el perfil y la escala de la organización y proporciona un contexto para entender sus impactos. Finalmente, el GRI 3 ofrece una guía paso a paso para determinar los temas materiales. Además, incluye contenidos que la organización utiliza para presentar información acerca de su proceso de determinación de los temas materiales y su lista de temas materiales y sobre cómo gestiona cada tema.

Estos estándares universales sirven de soporte a las empresas para poder canalizar el resto de estándares GRI, es decir, establecen el marco por el cual debe configurarse la información que debe emitir la empresa socialmente responsable tras la aplicación de los estándares ya sean sectoriales o temáticos. Son precisamente estos estándares últimos los que establecerán los indicadores que determinen la implementación de estos en la empresa socialmente responsable.

Los indicadores empleados para medir el progreso también pueden ser cualitativos o cuantitativos. Los indicadores cuantitativos pueden proporcionar precisión y permiten hacer comparaciones. A menudo se necesita información cualitativa para poner la información cuantitativa en contexto, permitir su interpretación y determinar qué comparaciones y conclusiones probablemente tendrán mayor validez. Los Estándares Temáticos y los Estándares Sectoriales incluyen indicadores cualitativos y cuantitativos.

Ahora bien, debe ponerse de relieve que estos indicadores van destinados a las empresas socialmente responsables que pretenden implementar los referidos estándares, de modo que no parece que estén diseñados para que los verificadores puedan determinar el grado de implementación de los estándares. Sin embargo, los indicadores previstos por el GRI en cada uno de los estándares vienen a determinar su grado de cumplimiento, de manera que no puede aplicarse una metodología distinta que provoque una interpretación diferente.

Así, tanto los indicadores cualitativos como cuantitativos servirán de metodología de verificación, de modo que lo que facilitan es una revisión de los datos emitidos por la empresa mediante la aplicación, de forma reiterada, de los estándares por parte de los verificadores. En esta línea, a título ejemplificativo, los indicadores informarán a los verificadores en su función sobre la existencia de trabajo forzoso; la existencia de medidas de seguridad en el sector del petróleo y gas; de gobernanza en las empresas; sobre fiscalidad a través del número de empleados, ingresos, beneficios o pérdidas; sobre estrés hídrico, de trabajo como la existencia de lesiones en los empleados, dolencias, enfermedades; sobre diversidad en la empresa como la existencia de grupos minoritarios con empleo, etcétera.

En este sentido, el GRI 3 recomienda la existencia de verificadores internos y externos en la empresa, los cuales compartan metodologías de seguimiento en aras a determinar la eficacia de las medidas adoptadas socialmente responsables.

b. ISO 26000 de la Organización Internacional de Normalización

La Norma ISO 26000 se ha desarrollado utilizando un enfoque de múltiples partes interesadas, con la participación de expertos de más de noventa países y cuarenta organizaciones internacionales o regionales representativas, que están involucradas en diversos aspectos de la responsabilidad social. Esta Norma Internacional proporciona orientación sobre los principios que subyacen en la responsabilidad social, el reconocimiento de la responsabilidad social y el involucramiento con las partes interesadas, las materias fundamentales y los asuntos que constituyen la responsabilidad social y sobre las maneras de integrar un comportamiento socialmente responsable en la organización. Esta Norma Internacional manifiesta su énfasis en la importancia de los resultados y mejoras en el desempeño de la responsabilidad social.

Esta Norma Internacional pretende ser de utilidad para todo tipo de organizaciones del sector privado, público y sin fines de lucro, con independencia de que sean grandes o pequeñas y estén operando en países desarrollados o en países en desarrollo. Aunque no todas las

partes de esta Norma Internacional se utilizarán de igual manera por todos los tipos de organizaciones, todas las materias fundamentales son pertinentes para todas las organizaciones. Todas las materias fundamentales comprenden varios asuntos y es responsabilidad individual de cada organización identificar qué asuntos resultan pertinentes e importantes para ser abordados por la organización, a través de sus propias consideraciones y del diálogo con las partes interesadas¹⁴.

Desde el punto de vista de los indicadores, la ISO 26000 establece un sistema de remisión a otras normas ISO. Por ejemplo, para determinar el grado de implementación en la empresa, hace referencia a la ISO 9000 sobre Sistemas de gestión de la calidad, ISO 14001 de Sistemas de gestión ambiental y a la ISO 45001 de Sistemas de gestión de la seguridad y salud en el trabajo. Existe por tanto en la ISO 26000 una distinción sobre los indicadores de naturaleza cuantitativa y cualitativa. Así, para determinar los primeros la ISO 26000 se remite al resto de normas ISO referidas, en cambio, desde el punto de vista cualitativa, esta Norma hace referencia a la planificación estratégica de la empresa desde el punto de vista de la RSE y cómo puede llegar a implementarlo según el desarrollo de políticas que faciliten tal cumplimiento.

c. Indicadores Ethos

Los Indicadores Ethos de Responsabilidad Social Empresarial fueron creados por el Instituto Ethos de Brasil en 1998 y se basan en el uso de una encuesta, mediante la cual es posible evaluar qué grado de responsabilidad asume una empresa en su operación cotidiana. Así, las encuestas pueden recoger información sobre consumidores y usuarios de la empresa, la competencia, la relación con los gobiernos, los empleados, los proveedores, la relación con la comunidad donde desarrolla la empresa su actividad y el impacto ambiental. De este modo, los indicadores Ethos consisten en un autodiagnóstico que la empresa utiliza para mejorar la implementación de la RSE y para emitir el informe de sostenibilidad¹⁵.

Estos indicadores abordan distintas cuestiones estratégicas como la filosofía a través de la cual la empresa realiza sus actividades, la cultura organizacional como la existencia de políticas y sistemas de gestión, la dimensión social a través de la gestión que se realiza en la empresa y que afecta a los *stakeholders* y, finalmente, el impacto ambiental de la empresa, en particular, el consumo de recursos. Ahora bien, cada uno

¹⁴ MECO TÉBAR, F., «ISO 26000 y...», *op. cit.* p. 275.

¹⁵ PESCADOR, S., BRIERE, F., NOVAK, P., «O impacto dos resultados da avaliação da responsabilidade social corporativa por meio dos indicadores Ethos Sebrae-2013, nas ações das empresas investigadas», *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, vol. 15 (29), 2016, pp. 115-138.

de los indicadores está formado por los siguientes tipos de cuestiones: de profundidad, binarias y cuantitativas.

Desde el punto de vista de la profundidad, este tipo de indicador permite evaluar la etapa actual de gestión de la compañía respecto a determinada práctica. Está representado por cuatro cuadros contiguos presentando etapas de determinada práctica, cuyo nivel de desempeño evoluciona de la primera a la cuarta etapa, lo que le permite a la compañía ubicarse fácilmente en la escala.

Desde el punto de vista de las cuestiones binarias, estos indicadores se componen de responder a las preguntas de forma afirmativa o negativa y cualifican la respuesta elegida en el Indicador de Profundidad. Contiene elementos de validación y profundización de la etapa de responsabilidad social identificada por la empresa y contribuye a la comprensión de las prácticas que deben incorporarse a la gestión de los negocios.

Finalmente, los indicadores cuantitativos ponen el acento en determinados datos. Pero solamente podrán ser utilizados en aquellas fuentes de información de la empresa que no proporcionen un dato meramente cualitativo.

Por otro lado, los indicadores Ethos también abordan cuestiones sectoriales con el objetivo de proveer a las empresas la posibilidad de un autodiagnóstico más preciso y profundo. Esos cuestionarios son complementarios a los Indicadores Ethos de RSE generales y posibilitan a la empresa evaluar las oportunidades y desafíos típicos de su sector de actuación. Así, los sectores empresariales con indicadores propios son el de distribución de energía eléctrica, desde 1999; el de panificación y restaurantes y bares, desde 2002; el financiero, el de minería y de papel y celulosa, desde 2003; los sectores de transporte terrestre de pasajeros, de petróleo y gas y de la construcción civil desde 2005.

Lo trascendente en este punto es determinar si esta herramienta de autodiagnóstico empresarial puede ser utilizada por los verificadores en su informe. Lo cierto es que, de la lectura de los indicadores, no existe atisbo en el que se permita que esta metodología de autodiagnóstico sea utilizada por el verificador. Ahora bien, la doctrina¹⁶ ha puesto de manifiesto la buena acogida que han tenido estos indicadores en numerosos sectores empresariales de Latinoamérica, pero, también, en el mundo académico, los cuales son utilizados para medir el grado de implementación de los indicadores por parte de las empresas. Además, incluso se pretende que el Instituto Ethos realice una actividad de control en

¹⁶ ROSOLEN, T., «Análise dos indicadores ethos como ferramenta de gestão da responsabilidade socioambiental empresarial», *Certificação e sustentabilidade ambiental: uma análise crítica*, São Paulo, 2012, p. 138.

la aplicación de los indicadores, dada cuenta del mal uso que pueden realizar las empresas que públicamente asumen tales indicadores¹⁷.

Con todo, por la naturaleza de los indicadores Ethos, puede ser una herramienta válida para ser utilizada por el verificador. Ahora bien, el contenido de estos indicadores es eminentemente cualitativos, de manera que desde el punto de vista cuantitativo deberían conjugarse con los indicadores del GRI, sobre todo en el aspecto medioambiental¹⁸.

d. Sistema de Gestión Ética y Socialmente Responsable (SGE21)

El Sistema de Gestión Ética y Socialmente Responsable, conocido con el acrónimo SGE21, es un estándar cuyo objetivo es implantar, auditar y certificar un sistema de gestión de la responsabilidad social. Fue creado por Forética, organización empresarial en España en materia de sostenibilidad y responsabilidad social empresarial. Según predica la referida organización, la SGE21 está alineada con las principales tendencias en sostenibilidad y RSE, se trata de norma útil para abordar la gestión e integración transversal de la sostenibilidad, es una herramienta flexible y adaptable a organizaciones de diferentes tamaños y sectores, es compatible con otros sistemas de gestión (ISO 9001, ISO 14001 o ISO 45001) y, finalmente, está incluida en el Anexo A de ISO26000 o en Standards Map.

La Norma SGE 21 establece una serie de requisitos a analizar en un total de nueve áreas de gestión, vinculadas a los principales grupos de interés, como son: el gobierno de la organización, los proveedores y la cadena de suministro, inversores, personas de la organización, entorno social e impacto en la comunidad, competencia, clientes, entorno ambiental, administraciones.

En cuanto al gobierno de la organización, el sistema SGE21 establece estándares sobre la política de responsabilidad social, código de conducta de la empresa, comité de responsabilidad social, responsable de gestión ética o responsabilidad social, la gestión de riesgos ASG, el plan de responsabilidad social, la relación y diálogo con los grupos de interés, la política anticorrupción, auditoría interna, revisión por la dirección y mejora continua y divulgación de la información no financiera.

En lo que afecta a las personas que integran la organización, se estará por el respeto a los derechos humanos, la creación de igualdad

¹⁷ ALIGLERI, L. M., *A adoção de ferramentas de gestão para a sustentabilidade e a sua relação com os princípios ecológicos nas empresas*. Tese (Doutorado em Administração) - Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, Universidade de São Paulo, 2011.

¹⁸ ROSOLEN, T., «Análise dos indicadores...», *op. cit.* p. 140.

de oportunidades y no discriminación, la gestión de la diversidad e inclusión, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral, el diseño y la estructura de la organización, el seguimiento del clima laboral, la salud y bienestar en el trabajo, la formación y fomento de la empleabilidad, la reestructuración responsable en caso de medidas sobre los intereses de las personas de la organización.

Sobre los clientes, la empresa debe proporcionar productos y servicios responsables y competitivos, garantizar que su actividad se desarrolla de acuerdo a altos estándares de calidad, presentar en todo momento una información clara y honesta de sus productos y servicios en las comunicaciones con sus clientes, analizar los diferentes tipos de clientes actuales y potenciales, consumidores de sus productos y usuarios de sus servicios con el fin de facilitar su acceso e identificar los riesgos derivados de los productos o servicios, establecer los principios que han de guiar sus acciones de publicidad y marketing en lo que respecta a la promoción del producto o servicio, llevar a cabo acciones de sensibilización con los clientes en lo que respecta al uso y consumo responsable de sus productos o servicios o cualquier otro aspecto relacionado con la sostenibilidad del sector en el que opera.

En lo que se refiere a los proveedores y a la cadena de suministro, la empresa debe definir sus criterios de compra responsable, llevar a cabo una evaluación y clasificación de sus proveedores en función del nivel de relevancia, desarrollar un análisis y homologación de proveedores aplicando los criterios de compras responsables establecidos, trasladar a sus proveedores, de manera transparente sus compromisos y expectativas respecto a su relación comercial.

Desde el punto de vista del entorno social y el impacto en la comunidad, la organización debe tener en cuenta las repercusiones que tienen sus procesos de negocio, proyectos y actividades, en las comunidades en las que opera, además, desarrollará acciones sociales y solidarias, considerando de manera prioritaria, a la comunidad en la que opera. Incluso, desde el punto de vista ambiental, la organización deber tener en cuenta el impacto que sus procesos, actividades, productos y servicios causan o pueden causar sobre el medio ambiente en el que esta opera, considerando a su cadena de suministro, por ello, establecerá un programa de gestión ambiental operativo y específico para sus centros de trabajo, alineado y coherente con el compromiso ambiental de la organización y su plan de RSE, disponer de un plan de contingencias ambientales, además, definir una estrategia, adecuada a los aspectos e impactos significativos identificados por la organización, a través de la cual se pongan en marcha acciones concretas de reducción de emisiones de GEI.

En lo que se refiere a los inversores, la relación de la organización con sus inversores debe seguir los principios rectores de transparencia, lealtad y creación de valor de forma sostenible, además de hacer pú-

blicas sus cuentas anuales. Por otro lado, desde el punto de vista de la competencia, la organización ha de respetar los derechos de propiedad de sus competidores, no utilizar acciones indebidas para recabar información sobre ellos y no difundir información falseada o tendenciosa en su contra, además, la empresa debe fomentar la incorporación a asociaciones y foros de interés común, que sirvan de encuentro con sus competidores, de intercambio de experiencias y de vías de colaboración conjunta para promover mejores estándares de gestión responsable y liderazgo empresarial en el fomento del desarrollo sostenible.

Finalmente, en las relaciones que tenga la empresa con las Administraciones públicas se canalizarán a través, en primer lugar, de garantizar el seguimiento y control de los requisitos legales relevantes que afectan a su actividad, incluyendo la legislación y normativa que sea específica de su sector, entorno local, ambiental, social y laboral allí donde opere, hacer público un desglose de los impuestos satisfechos, relacionándolo con el volumen de actividad desarrollado en el país donde opere, y cooperar en el desarrollo de alianzas público privadas que fomenten una cultura de Gestión Ética y Responsabilidad Social en la comunidad donde opera.

e. Pacto Mundial de Naciones Unidas

Los Diez Principios del Pacto Mundial de Naciones Unidas son declaraciones en materia de derechos humanos, normas laborales, medioambiente y anticorrupción y gozan de consenso universal. Además, en 2015 se aprobaron los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Esta agenda, sitúa por primera vez a las empresas como agentes clave de desarrollo y coloca sus aportaciones al desarrollo sostenible al mismo nivel que las realizadas por los estados y la sociedad civil. Naciones Unidas apuesta así por empezar a concebir a las empresas no solamente como actores que generen riqueza, sino también desarrollo a nivel mundial¹⁹.

Desde el punto de vista de la verificación, como venimos estudiando los indicadores son elementos clave para conocer la consecución de los principios de responsabilidad social en una empresa. El Pacto Mundial de Naciones Unidas no ha tenido hasta el año 2023 una metodología clara para conocer el grado de implementación de los Diez Principios, así en dicha fecha se aprueba la Política de Informe de Progreso, también conocida con las siglas «COP».

Esta Política destaca que El Informe de Progreso es una comunicación pública y anual obligatoria de las empresas participantes en el

¹⁹ VICENTE MAMPEL, C., «El Pacto Mundial de las Naciones Unidas», en *Responsabilidad Social y Sostenibilidad. El marco de actuación de la empresa*, BATALLER GRAU, J., BOQUERA MATARREDONA, J. (dirs.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2023, pp. 125-141.

Pacto Mundial de la ONU a sus grupos de interés con los siguientes objetivos principales: fomentar la rendición de cuentas en relación con el desempeño en materia de sostenibilidad empresarial para ayudar a mantener la integridad de la iniciativa del Pacto Mundial de la ONU, promover el aprendizaje continuo y contribuir a impulsar el desempeño en materia de sostenibilidad empresarial, mejorar el acceso de los grupos de interés a la información relativa a la implantación de los Diez Principios por parte de las empresas participantes y su contribución a la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Así, al amparo de esta Política, Naciones Unidas tiene previsto confeccionar un cuestionario que esté alineado con los Diez Principios y con los ODS en aras a que las empresas puedan conocer el grado de implementación. Sistema de medición que puede ser utilizado igualmente por el verificador. Resta por conocer si el cuestionario estará destinado a conocer el grado de implementación de los Principios y de los ODS desde el punto de vista cualitativo o cuantitativo.

En cualquier caso, en la Guía Práctica sobre la integración de los ODS en la elaboración de informes corporativos, se pone de manifiesto la importancia de que la empresa seleccione unos indicadores, ya sean cuantitativos o cualitativos, con el fin de conocer el grado de implementación. En este sentido, debe destacarse que la empresa podrá seleccionar los indicadores que mejor se acomoden a su perfil, de modo que deberán conjugarse los principios o los ODS referidos con los indicadores utilizados por la empresa.

f. Un sistema *numerus apertus*

Los indicadores anteriores no son los únicos que en la actualidad sirven para determinar el grado de implementación de los principios de responsabilidad social en una empresa. Así, cabe hacer referencia al *Inventory of Business Indicators*, el cual compara los indicadores empresariales existentes con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). De modo que le permite explorar indicadores de uso común y otros indicadores relevantes que pueden ser útiles a la hora de medir e informar sobre la contribución de la empresa a los ODS. Estos indicadores han sido seleccionados a partir de normas de información utilizadas habitualmente por las empresas, como las de GRI y CDP, y de otras fuentes pertinentes. Ahora bien, no se han incluido indicadores gubernamentales ni estadísticos oficiales; solo los indicadores desarrollados específicamente para las empresas.

Este inventario también recoge indicadores menos conocidos pero que en el marco empresarial tienen también como finalidad el cumplimiento de los ODS. Así, cabe hacer mención de: Ghemawat's «AAA» Global Strategy Framework, Acces to Medicine Index, Aquastat,

Behind the Brands scorecard indicator, Business Call to Action, Ceo Water Mandate Corporate Water Disclosure, Development of Guidance on Extended Producer Responsibility, Global Innovation Index, Global Rights Index, Kepler/Cheuvreux Inequality Footprint, etcétera.

Esta herramienta permite que para cada indicador se facilite su fuente, así como una nota de si el indicador es general o específico de un sector. Además, permite conocer la asignación de indicadores, donde algunos indicadores se asignan a más de un ODS para reflejar las interrelaciones.

9. LAS METODOLOGÍAS DE MEDICIÓN

Dentro de la multiplicidad de indicadores de responsabilidad social, es posible realizar un ejercicio de sistematización según su contenido y consecuentemente, los resultados que arrojan. Así, sobre los indicadores cabe una clasificación según sean cualitativos y cuantitativos. Esta distinción conlleva que el informe no financiero de la empresa especifique los resultados obtenidos en cada principio de responsabilidad social implementado, lo que redundaría en que el informe de verificación del experto independiente guarde la relación entre lo que puede ser objeto de medición y lo que, por no tratarse de un aspecto puramente matemático, solamente ofrece datos cualitativos.

La experiencia demuestra que no existen principios de responsabilidad social que en términos absolutos puedan ser medidos de forma cualitativa o cuantitativa exclusivamente²⁰, sino que una misma dimensión dentro de la empresa puede ofrecer ambos parámetros, lo que supone que en el informe de verificación deba ser explicada la calidad del dato dentro de la implementación de un principio. La diferencia fundamental entre la información cuantitativa y cualitativa se basa en que la primera informa a través de métricas numéricas, de proporción o porcentaje, mientras que la segunda proporciona información narrativa sobre cómo y por qué una empresa identifica, analiza y responde a sus impactos reales y potenciales.

Sin perjuicio de abordar temas particulares, la siguiente tabla²¹ demuestra la heterogeneidad de datos dentro de una misma dimensión de la empresa:

²⁰ DWEKAT A., SEGUÍ-MAS E., TORMO-CARBÓ G., CARMONA P., «Corporate Governance Configurations and Corporate Social Responsibility Disclosure: Qualitative Comparative Analysis of Audit Committee and Board characteristics», *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 27, 2020, pp. 2879–2892.

²¹ LARRÁN JORGE, M., MURIEL DE LOS REYES, M.^a J., CALZADO CEJAS, M. Y., «Un análisis sobre el nivel de divulgación de la Responsabilidad Social Corporativa: el caso de la industria de alimentación y bebidas», *Actas XXI Congreso Internacional AECA*, Toledo-España 22, 23 y 24 de septiembre de 2021, Documento 77h, p. 9.

Dimensiones	Subdimensiones	Naturaleza
Datos de la organización	Organización y entorno	Cualitativo
	Modelo de negocio	Cualitativo
	Objetivos estratégicos	Cualitativo
Medioambiente	Políticas en materia de medioambiente	Cualitativo
	Indicadores en materia de medioambiente	Cuantitativo
Derechos Humanos	Políticas en materia deDerechos Humanos	Cualitativo
	Indicadores en materia deDerechos Humanos	Cuantitativo
Social y relativa al personal	Política en materia social y relativa al personal	Cualitativo
	Indicadores en materia social y relativa al personal	Cuantitativo
Corrupción y soborno	Políticas contra la corrupción y el soborno	Cualitativo
	Indicadores en materia de corrupción y soborno	Cuantitativo
Diversidad	Políticas relativas a diversidad	Cualitativo
	Indicadores en materia de diversidad	Cuantitativo
Impacto social	Indicadores sociales	Cuantitativo
Proveedores	Indicadores proveedores	Cualitativo
Consumidores	Indicadores consumidores	Cuantitativo
Fiscalidad	Indicadores sobre fiscalidad	Cuantitativo
Gobierno corporativo	Indicadores de gobierno corporativo	Cuantitativo
Financieros	Indicadores financieros	Cuantitativo

Si abordamos cuestiones menores, de modo que puedan distinguirse los datos cualitativos de los cuantitativos, se observa como existe una tendencia a suplantar los datos cualitativos por cuantitativos, lo que facilita el proceso de verificación, pero que redundaría en perjuicio del sistema de verificación en sí mismo, pues impide un verdadero examen de la empresa. Esta circunstancia se observa cuando los verificadores son de distinto origen, pues las metodologías empleadas y, consecuentemente, los resultados de la verificación son distintos si el verificador es auditor de cuentas o un profesional ajeno al sector financiero²².

Sobre la importancia de los datos cualitativos, así se manifiesta, por ejemplo, Naciones Unidas en sus Indicadores de derechos humanos: Guía para la medición y la aplicación. Pues en materia de trato humano y no degradante no puede haber una medición cuantitativa. Además, como indica la Guía, los Derechos Humanos no son divisibles, de modo que los indicadores no deben multiplicarse de modo que un solo indicador puede informar con rigor el cumplimiento de estos Derechos. Ahora bien, tal vez la problemática en este punto resida en qué texto de Derechos Humanos asume la empresa. En este sentido, como destaca la Guía mencionada, lo aconsejable es adoptar el texto que mayores derechos otorgue, de modo que deberán tener en cuenta la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

También los estándares del GRI 205: Anticorrupción 2016 se centran en determinar el grado de corrupción de una empresa según los casos de número y porcentaje de miembros del órgano de gobierno a quienes se les hayan comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, así como también a los empleados, a los socios de negocios, etc., Además, se tiene en cuenta el número total y el porcentaje de miembros del órgano de gobierno y empleados que hayan recibido formación sobre anticorrupción. De este modo, si estas premisas son cumplidas por parte de la empresa se considerará que esta tiene un alto grado de protección contra la corrupción. En realidad, lo que verdaderamente determina el grado de corrupción son la cantidad total y naturaleza de los incidentes de corrupción confirmados, lo que supone un dato cualitativo atendiendo precisamente al origen y naturaleza de la corrupción. Por ello, a nuestro juicio, tratar de canalizar esta cuestión a través de información meramente cuantitativa supone desvirtuar la intencionalidad del estándar GRI 205.

En este sentido, la doctrina científica²³ que ha analizado la industria del sector textil en toda la cadena de suministro ha puesto de manifiesto

²² MAROUN, W, «A conceptual model...», *op. cit.*, p. 200.

²³ WHITE, C. L., NIELSEN, A. E., VALENTINI, C., «CSR research in the apparel industry: A quantitative and qualitative review of existing literature», *Corporate social responsibility and environmental management*, vol. 24, núm. 5, 2017, pp. 382-394.

la importancia de los datos cualitativos. Así, desde esta perspectiva se analiza el abastecimiento de proveedores responsables y sostenibles, la gestión de residuos en todos los niveles de la cadena de suministro, el uso de materiales ecológicos, el impacto ambiental, así como la huella de carbono y la eliminación de residuos, la evaluación del ciclo de vida de los productos y las prácticas de fabricación responsable. Además, también se analiza esta industria desde el punto de vista cualitativo en lo referente a los derechos humanos y el trato a los empleados. En estos estudios, la cuestión de que una empresa responsable solo lo es en la medida en que lo son las demás empresas de su cadena de suministro. Así, se analizan las prácticas laborales, las condiciones de trabajo, el trato a las mujeres y a los jóvenes trabajadores, y los horarios de trabajo.

Sin embargo, en los últimos tiempos la doctrina economista ha puesto de manifiesto la posibilidad de que los indicadores sean de naturaleza cuantitativa²⁴, y ello se debe a la creciente problemática que nace al analizar datos de tan diversa tipología que implica la creación de organizaciones de verificadores con conocimientos transversales. Esta circunstancia pone de manifiesto que los informes de verificación de los auditores suelen ser de menor calidad, de manera que ofrecen un bajo nivel de seguridad, que los de los verificadores cuya formación no es financiera²⁵.

Se aboga no por reducir los datos objeto de análisis a meros indicadores cuantitativos, sino a auxiliarse en el proceso de verificación de herramientas de inteligencia artificial y *blockchains*²⁶. Todo lo cual debe desembocar en la creación de un sistema de verificación que aúne un sistema mixto, de modo que datos numéricos sean tratados de forma cuantitativa y el resto de datos sean tratados de forma cualitativa²⁷. Aun así, si la verificación es objeto de regulación por los Estados, resta por analizar cuál es el estado de esta situación y si las disposiciones legales fijan si las metodologías de análisis tienen que canalizarse mediante criterios cualitativos o cuantitativos.

La Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre, por la que se modifican el Reglamento (UE) núm. 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de

²⁴ TSANG, A., WANG, K. T., WU, Y., LEE, J., «Nonfinancial corporate social responsibility reporting and firm value: International evidence on the role of financial analysts», *European Accounting Review*, 2022, pp. 1-36.

²⁵ GARCÍA-SÁNCHEZ, I.-M., «Drivers of the...», *op. cit.* p. 2540.

²⁶ VELTE, P. «Determinants and consequences of corporate social responsibility assurance: A systematic review of archival research», *Society and Business Review*, 2021, vol. 16, núm. 1, pp. 1-25.

²⁷ VENTER, E. R.; VAN ECK, L., «Research on extended external reporting assurance: Trends, themes, and opportunities», *Journal of International Financial Management & Accounting*, 2021, vol. 32, núm. 1, pp. 63-103.

información sobre sostenibilidad por parte de las empresas, en el Considerando 60 muestra su preocupación por la información que puede proporcionarse a través del informe de verificación, especialmente en lo que se refiere a la información prospectiva y cualitativa. Así, el art. 29 ter impone sobre los Estados la obligación de que las normas de presentación de información sobre sostenibilidad especifiquen la información prospectiva, retrospectiva, cualitativa y cuantitativa, según proceda. Sin embargo, la propia Directiva no aclara mucho más sobre esta cuestión, lo que redundará en que los Estados destinatarios de la norma comunitaria serán los que determinarán las vicisitudes entre la información de naturaleza cuantitativa y cualitativa, lo que posiblemente provoque divergencias en las normas de transposición y, por consiguiente, la necesidad de una reforma de la Directiva.

El *Anteproyecto de Ley por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza*, destaca en su Exposición de Motivos que la información sobre sostenibilidad que proporcionen las empresas abarcará toda la cadena de valor de la empresa, deberá ser tanto prospectiva como retrospectiva, y considerará los horizontes temporales a corto, medio y largo plazo. No obstante, el Anteproyecto no se pronuncia sobre los extremos que debe de albergar el informe de verificación, ni tan siquiera si sus datos deberán basarse en mediciones cualitativas o cuantitativas. El art. 7 ter que se añade a la *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*, establece las normas básicas del informe de verificación, el cual deberá de hacer referencia a las normas utilizadas durante el proceso de verificación, pero no hace referencia a los mecanismos de medición de la implantación de esas normas de responsabilidad social empresarial. En este sentido, no parece que haya habido un gran avance en aras a superar los problemas de transparencia de las empresas.

A nuestro juicio, el análisis cuantitativo coadyuva a la posibilidad de realizar una verificación limitada que se centre en cuestiones meramente formales, de manera que no profundice en la implementación real de los principios de RSE en la empresa. Además, se genera un problema paralelo al mencionado y que puede tener un impacto importante en el análisis cualitativo el cual se centra en la interpretación de los estándares. Es por ello por lo que procede detenernos en este aspecto en aras a considerar las razones, los efectos y las posibles soluciones de la interpretación de los estándares, códigos, principios, etc. que implementan las empresas y que, consecuentemente, son verificados por terceros expertos.

10. LA INTERPRETACIÓN

Como venimos estudiando, la implementación de los estándares, principios, códigos de RSE por parte de las empresas y su posterior verificación supone un proceso de análisis tanto desde su implementación como su control por el verificador. Este ejercicio de implementación y control puede generar ciertas dudas de interpretación, circunstancia ciertamente plausible dada cuenta del estilo de redacción de los principios, estándares, códigos, etc. Esta cuestión forma parte del éxito de la RSE, pues los objetivos marcados dependen en gran medida de su interpretación. Además, una deficiente o errónea interpretación puede ser completamente intencionada, pues no deben de olvidarse las controvertidas y criticadas prácticas de *greenwashing* que realizan algunas empresas. En cualquier caso, lo cierto es que las dudas de aplicación o de interpretación no deben de infravalorarse dada cuenta de que el estilo de redacción de muchos estándares, principios, códigos, etc. provoca indudablemente esta situación.

Si se analizan los principales estándares de RSE se observa como su prosa es ciertamente abierta, es decir, no responde a la tradicional construcción de una norma jurídica, supuesto de hecho y consecuencia jurídica, sino más bien recogen los objetivos sobre la materia en particular del estándar. Este fenómeno impacta en la tarea del verificador, pues pueden producirse desavenencias en la interpretación que realiza la empresa y el verificador. Esta cuestión no es baladí dada cuenta de los efectos que puede provocar ya sea en la imagen de la empresa como en los *stakeholders*. Ciertamente, resulta comprensible que se utilicen conceptos y objetivos abiertos, todo ello en aras a poder acomodar a cualquier empresa los estándares, códigos, etc., pero la problemática planteada debería ser solucionada de alguna manera.

Con el fin de superar esta situación de inseguridad, los estándares, códigos, principios, etc., suelen destinar un apartado de definiciones, de modo que realizan un ejercicio de interpretación de cada uno de los principios. Este ejemplo puede observarse en los Estándares del GRI, donde se encuentra un apartado titulado *Glosario* destinado a esclarecer conceptos y principios a efectos del estándar, la misma metodología sigue Naciones Unidas con los Diez principios del Pacto Mundial en los cuales se tratan de esclarecer conceptos, también las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales tratan de interpretar las directrices en aras a una mejor aplicación por parte de las empresas.

Ahora bien, pese a este loable esfuerzo de interpretación, cabe cuestionarse qué ocurre cuando surgen dudas en la aplicación de los principios o directrices. En este sentido, la seguridad es clave, pues las interpretaciones deben de realizarse en el mismo sentido con el fin de

no provocar una aplicación de los estándares, principios, etc., de forma dispar. Si establecemos un paralelismo con las normas jurídicas, debe destacarse que la norma debe de ser objeto de interpretación para ser aplicada al caso concreto. Es por ello por lo que la interpretación no deja de ser sino una actividad creativa cuya delimitación viene caracterizada por tratarse de una interpretación razonable, es decir, que no resulte injusta y que no atente contra la moral imperante²⁸. Por ello, la actividad legislativa, en este sentido la construcción de un estándar, debe de ser imparcial y neutral, de manera que las normas se redacten en interés de todos con el fin de que sean justas y posibles²⁹.

En el supuesto de que haya dudas, la jurisprudencia constituye una de las piezas claves para la interpretación de la ley, pues con independencia de la claridad de la redacción de una ley, el juez siempre realiza ese delicado ejercicio de acomodar el hecho que se le somete a enjuiciamiento con el hecho previsto en la norma. Es por lo que se ha dicho que la jurisprudencia es el perfecto instrumento para conocer el sistema normativo de un país, pues ofrece una visión de conjunto cuando utiliza las leyes, sus principios y su acomodo a los hechos naturales o provocados por el hombre³⁰, todo ello gracias también a los precedentes judiciales³¹, los cuales otorgan seguridad jurídica³².

Este sistema jurisprudencial no se da en los estándares, principios de la RSE. Así, cabe cuestionarse quien tiene capacidad de interpretación si las definiciones de los documentos confeccionados por la ONU, OCDE, GRI, etc., presentan problemas de interpretación como consecuencia de su aplicación.

La doctrina ha tratado de abordar la definición de la RSE desde distintas perspectivas³³, de manera que a través de una definición certera se pueden interpretar los estándares de forma clara, lo que ocurre que, en realidad, la doctrina también se ha cuestionado si los están-

²⁸ HART, H. L. A., *The Concept of Law*, 1961, pp. 167-180.

²⁹ VALLET DE GOYTISOLO, J., *Metodología Jurídica*, Madrid, Civitas, 1988, p. 379.

³⁰ CANARIS, C-W., *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Berlin, 1983, pp. 11 y ss.

³¹ ESSER, J., *Principio y norma de elaboración jurisprudencial del derecho privado*, Barcelona, 1961, p. 237.

³² Kelsen, H., *Teoría pura del Derecho*, Buenos Aires, 1946, p. 260.

³³ DAVIS, K., «The case for and against business assumption of social responsibilities», *Academy of Management Journal*, vol. 16 núm. 2, 1973, pp. 312-322; DONALDSON, T., *Corporations and Morality*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1982, p. 50; CARROLL, A., «Corporate social responsibility: will industry respond to cut-backs in social program funding?», *Vital Speeches of the Day*, vol. 49, núm. 19, 1983, pp. 604-608; MCWILLIAMS, A., SIEGEL, D., «Corporate social responsibility: a theory of the firm perspective», *Academy of Management Review*, vol. 26, núm. 1, 2001, pp. 117-127; LEE, M., «Review of the theories of corporate social responsibility: its evolutionary path and the road ahead», *International Journal of Management Reviews*, vol. 10, núm. 1, 2008, pp. 53-73; FREEMAN, R., MARTIN, K., PARMAR, B., «Stakeholder capitalism», *Journal of Business Ethics*, vol. 74, núm. 4, 2007, pp. 303-314.

dares actuales han modificado la concepción original de la RSE³⁴, lo que provoca que se abogue por una confluencia de los principios en estándares únicos³⁵.

a. Pacto Mundial de la ONU

Si atendemos al Pacto Mundial de la ONU y a sus Objetivos de Desarrollo Sostenible, no parece que haya instrumentos específicos destinados a interpretar los principios o los objetivos. Solamente podemos encontrar el documento titulado «*La responsabilidad de las empresas de respetar los derechos humanos. Guía para la interpretación*», fechado en enero de 2012, cuyo fin es profundizar en la interpretación de los Principios Rectores de empresas y Derechos Humanos. Su propósito es ofrecer una explicación adicional basada en los antecedentes con el ánimo de facilitar la plena comprensión de su significado y su objetivo.

Pero al margen del documento citado, no parece que existan documentos con la misma finalidad, es decir, la ONU no ha creado un sistema de guías de interpretación de los Diez Principios ni de los ODS. Tal vez, podría considerarse que la interpretación que realiza la ONU es de forma indirecta a través, en primer lugar, de las acciones de formación para las empresas las cuales tienen como objetivo explicar los Diez Principios, los Objetivos de Desarrollo Sostenible y el *Reporting* que ha de divulgar la empresa, y van destinados a empleados, responsables de área y a directivos de las empresas.

También, podría considerarse un modo de interpretación indirecto el nuevo Informe de Progreso (COP) cuya entrada en vigor se produjo en 2023. El Informe tiene como objetivo facilitar a las empresas adheridas a la iniciativa cumplir con su obligación anual de reporte en los Diez Principios del Pacto Mundial de la ONU. Con el Informe de Progreso (COP) actualizado las empresas pasan de reportar bajo un formato narrativo a un cuestionario estandarizado disponible en una nueva plataforma digital, lo que garantizará una mayor transparencia y una mejor recopilación de datos. Así, la empresa podrá medir y demostrar el progreso a los grupos de interés, pero fundamentalmente se someterá a un cuestionario predeterminado por la ONU con las características propias de cada uno de los Principios y de los ODS.

³⁴ MORATIS, L., «Out of the ordinary? Appraising ISO 26000's CSR definition», *International Journal of Law and Management*, vol. 58, núm. 1, 2016, pp. 26-47.

³⁵ TSCHOPP, D; NASTANSKI, M., «The harmonization and convergence of corporate social responsibility reporting standards», *Journal of business ethics*, 2014, vol. 125, pp. 147-162.

b. El GRI

Por otro lado, existe una ingente cantidad de estándares del GRI, organización que ha tratado de esclarecer sus estándares el mayor grado posible. Una de las características de los referidos estándares es la interrelación que guardan entre sí. Así, sobre una misma temática o sector empresarial podemos encontrar varios estándares, de modo que para un mayor esclarecimiento el GRI ha creado un apartado de Preguntas Frecuentes con la finalidad de que las empresas puedan encajarlos en su organización. Ahora bien, estas cuestiones no vienen a ser una metodología de cómo deben de interpretarse los estándares.

En línea con la ONU, el GRI establece un programa de aprendizaje para los profesionales o cualquier compañía que aplique los estándares, un listado de preguntas frecuentes que tratan de esclarecer su aplicación y un Centro de recursos que proporciona estudios, investigaciones y artículo sobre cómo realizar las memorias de sostenibilidad. Esta información ciertamente clarifica cómo deben de aplicarse los estándares del GRI, de modo que puede auxiliar al verificador sobre la veracidad de la memoria de sostenibilidad que emite la empresa.

Por ejemplo, en el apartado de Preguntas Frecuentes existe documentación sobre los estándares referidos acerca de cómo deben de utilizarse, de cómo deben de distinguirse de otros estándares del GRI, de cuál es su estructura y de cuál es su objetivo. La temática es variada, pues engloba desde el sector del gas y petróleo, agricultura, acuicultura y pesca, agua, etc., Sin embargo, con todo, no proporcionan una verdadera y clara interpretación de los estándares, sin restar su importancia en aras a delimitar los estándares de entre ellos del propio GRI.

c. Los Puntos Nacionales de Contacto

Dentro del marco de las *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, se establece un singular mecanismo de implementación: los Puntos Nacionales de Contacto (PNC), los cuales son organismos constituidos por los gobiernos de los países adherentes con el fin de promover e implementar las Directrices. Los PNC ayudan a las empresas y a las partes interesadas a tomar las medidas adecuadas para impulsar la aplicación de las Directrices. También constituyen una plataforma de mediación y conciliación para resolver los problemas prácticos que puedan plantearse. Así, sirve como mecanismo de asesoramiento y de encuentro para los representantes del sector empresarial, organizaciones laborales, otras organizaciones no gubernamentales y expertos.

Es precisamente la labor de mediación y conciliación la que puede facilitar un ejercicio de interpretación de las Directrices de la OCDE. La cuestión es si podría ser un lugar de encuentro entre la empresa que emite el informe de sostenibilidad y el verificador de dicho informe, es decir, si las decisiones de los PNC pueden servir para interpretar las Directrices, lo que provocaría cierta seguridad tanto para la empresa como para el verificador en la emisión del informe.

Lo cierto es que las Directrices tratan de ofrecer unos principios generales que sean claros para las partes en el uso de los PNC. Estos principios son:

Imparcialidad. Los PNC deberán garantizar la imparcialidad en la resolución de instancias específicas.

Previsibilidad. Los PNC deberán garantizar la previsibilidad, para lo cual deberán brindar información clara que será puesta a disposición del público respecto de su función en la resolución de instancias específicas. Ello incluirá el ofrecimiento de buenos oficios, los pasos del proceso para la instancia específica, en particular sobre la duración y el posible papel que pueden desempeñar para dar seguimiento a la implementación de los acuerdos celebrados entre las partes.

Equidad. Los PNC deberán garantizar que las partes puedan participar en los procesos en condiciones justas y equitativas, por ejemplo, brindando acceso razonable a las fuentes de información pertinentes para el procedimiento.

Compatibilidad con las Directrices. Los PNC deberán funcionar de conformidad con los principios y normas establecidos en las Directrices.

Desde el punto de vista de la legitimación, la Guía de procedimiento de la OCDE 2011³⁶, en sus párrafos 21 y 25, no parece que quiera limitar el acceso a los verificadores para que puedan informarse sobre cómo deben de ser implementadas las Líneas Directrices, fundamentalmente porque, como pone de relieve la propia OCDE³⁷, los PNC pueden emitir recomendaciones las cuales pueden informar a los verificadores en su labor de revisión de las memorias de sostenibilidad de las empresas. Este planteamiento supondría superar los problemas de interpretación que pueden surgir en el desarrollo del examen de la memoria de sostenibilidad. En esta línea, la creación de una especie de jurisprudencia o de precedente permitiría dotar de seguridad tanto a la empresa como al verificador.

³⁶ *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, 2011.

³⁷ *Los Puntos Nacionales de Contacto para la conducta empresarial responsable. Proporcionando acceso a la reparación: 20 años y el camino por recorrer*, 2020, p. 23.

Ahora bien, consideramos que la OCDE debería de reformar las disposiciones atinentes a los PNC con el fin de que el sistema casuístico creado condujera al establecimiento de unos principios generales que determinaran la interpretación de las Directrices. Sin embargo, esta cuestión no estaría exenta de problemas dada cuenta de las múltiples dimensiones de las empresas y de la gran variedad de áreas en las cuales puede surgir algún tipo de conflicto. Además, de los diferentes tipos de actores empresariales cuyas sensibilidades y, consecuentemente, Directrices a respetar son distintas.

11. LA CONVERGENCIA DE LOS ESTÁNDARES

Una de las soluciones que pueden servir para facilitar la interpretación de los estándares, principios, etc. de RSE es la convergencia de estos, de modo que se simplifique la cantidad y redunde en mayor calidad, lo que proporcionaría su implementación y, consecuentemente, su interpretación lo cual, a su vez, provocaría una mejora de la transparencia. Este efecto conllevaría uniformizar los informes de verificación, lo que comportaría un mejor entendimiento por parte del *stakeholder*. Así, para llevar a cabo la tarea de convergencia tendrían que evaluarse los estándares de cada organización, valorarse la utilidad de estos en la toma de decisiones, entrevistar a los responsables de cada organización y, finalmente, considerar los obstáculos que podrían ralentizar o impedir cualquier armonización o convergencia de los estándares.

Para simplificar esta tarea, deberían de seleccionarse los estándares que en mayor medida se han extendido, evitándose así estándares tan sectoriales o particulares que no pueden ser comparados ni, por tanto, homologados con otros. Así, los estándares más extendidos son los del GRI G3, AccountAbility AA1000—Principles Standard, los de Naciones Unidas Global Compact COP, y la ISO 26000. Estándares que suelen ser los más utilizados por las grandes compañías de auditoría, conocidas como las *Big 4*, que también prestan servicios de verificación.

Por otro lado, también debe de atenderse a la distinta tipología del *stakeholder*, pues lo trascendente en este punto es satisfacer las necesidades de una gama lo suficientemente amplia de partes interesadas como para proporcionar una base sólida para la armonización. Así, los *stakeholder* pueden considerar pertinente una información diferente. En ello puede influir la motivación (inversor frente a activista), la ubicación (local frente a global) o la empresa (tipo de industria). Es importante tener en cuenta cómo aborda estas cuestiones cada empresa que emite el informe de sostenibilidad.

Lo cierto es que, en la actualidad, no parece que este fenómeno de convergencia vaya a suceder. No obstante, en la práctica existe como

una especie de acuerdo pues los estándares del GRI se han erigido paulatinamente como los más utilizados por las grandes empresas³⁸.

Desde el punto de vista legislativo, las instituciones de la Unión Europea han tratado de esclarecer los conceptos por los cuales deben entenderse actividades sostenibles. Así, cabe hacer referencia a las disposiciones para facilitar las inversiones sostenibles³⁹, la definición de lo que son los factores de sostenibilidad⁴⁰, el Programa de Medio Ambiente y Acción por el Clima (LIFE)⁴¹, pero más allá de las cuestiones medioambientales, falta un desarrollo de numerosos aspectos como son los Derechos humanos y la lucha contra la corrupción que sí han tenido una dedicación en los estándares, principios, códigos, etc. de las distintas organizaciones.

En este sentido, como muestra ejemplificativa, cabe poner de relieve la labor que está realizando el EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) a través del encargo de la Comisión Europea. Esta asociación privada se encuentra desarrollando el lenguaje XBRL, el cual consiste en un lenguaje único en el que los datos significan lo mismo en cualquier idioma, en cualquier software, para cualquier persona, es decir, como una especie de taxonomía digital. Sin embargo, este lenguaje se está desarrollando desde el punto de vista de la información financiera; pero, con el fin de englobar tanto la información financiera como no financiera, sobre la base de esta taxonomía, la Autoridad Europea de Valores y Mercados (ESMA) elaborará el proyecto de RTS para el etiquetado de los informes de sostenibilidad, incluido el etiquetado de la declaración de sostenibilidad en el marco del *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS). Dichas normas de etiquetado serán finalmente adoptadas por la Unión Europea mediante un acto delegado que modificará el Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión sobre el Formato Electrónico Único Europeo (ESEF).

³⁸ TSCHOPP, D; NASTANSKI, M., «The harmonization...», p. 160.

³⁹ Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio, relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088.

⁴⁰ Reglamento (UE) 2019/2088 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre, sobre la divulgación de información relativa a la sostenibilidad en el sector de los servicios financieros.

⁴¹ Reglamento (UE) 2021/783 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril, por el que se establece un Programa de Medio Ambiente y Acción por el Clima (LIFE) y se deroga el Reglamento (UE) núm. 1293/2013.