

EL PAPEL DEL ASEGURAMIENTO EN LOS INFORMES
DE SOSTENIBILIDAD Y/O DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA
EN EL CONTEXTO COLOMBIANO

DAMARIS FUENMAYOR VELÁSQUEZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
MAESTRIA EN CONTABILIDAD MODALIDAD EN PROFUNDIZACION
SANTIAGO DE CALI
2022

EL PAPEL DEL ASEGURAMIENTO EN LOS INFORMES
DE SOSTENIBILIDAD Y/O RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA
EN EL CONTEXTO COLOMBIANO

DAMARIS FUENMAYOR VELÁSQUEZ

Trabajo de investigación para optar el título de Magister en Contabilidad

Directora de trabajo de investigación:
Yaismir Adriana Rivera A.
PhD en Contabilidad

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
MAESTRÍA EN CONTABILIDAD MODALIDAD EN PROFUNDIZACIÓN
SANTIAGO DE CALI
2022

Agradecimientos

En primer lugar, a Dios

A mi familia, especialmente a mi esposo por la fortaleza y comprensión ante mis constantes ausencias.

A la Doctora Yaismir Adriana Rivera, mi directora de tesis, por su apoyo incondicional, paciencia, tiempo, dedicación, rigurosidad para orientarme y generosidad para transmitirme sus conocimientos.

A los profesores Julio Cesar Millán y Carlos A, Rincón por sus orientaciones.

A mis compañeros de Maestría, quienes desde sus conocimientos me aclararon dudas.

A la Universidad del Valle por las herramientas dispuestas para culminar esta investigación

CONTENIDO

RESUMEN.....	12
INTRODUCCIÓN.....	13
1. PLANTEAMIENTO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN	16
1.1 PLANTEAMIENTO AL PROBLEMA	16
1.1.1 Aproximación al Problema	16
1.1.2 Antecedentes del Problema	20
1.1.3 Formulación del Problema	23
1.1.4 Sistematización del Problema	23
1.2 OBJETIVOS	24
1.2.1 Objetivo General	24
1.2.2 Objetivos Específicos	24
1.3 JUSTIFICACION	24
1.4 ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN	26
1.5 MARCO CONCEPTUAL	31
1.5.1 Contextualización de la Responsabilidad Social Corporativa	31
1.5.2 Historia de los Informes de Sostenibilidad (Sustainability Report)	34
1.5.2.1 Evolución de la Información en el Contexto Internacional	35
1.5.2.2 Evolución de la información en el contexto nacional	38
1.5.3 Contextualización del Aseguramiento	40
1.5.4 Declaraciones Institucionales a Escala Internacional	41
1.6 MARCO TEÓRICO.....	45
1.6.1 Marco Teórico de la Auditoría y el Aseguramiento	45
1.6.1.1 Teoría de la Agencia	45
1.6.1.2 Paradigma de la Utilidad de la Información	46
1.6.1.3 Teoría de Seguros.....	46
1.6.1.5 Teoría de la Legitimidad.....	47
1.6.2 Principales Teorías de RSC	48
1.6.2.1 Teorías Instrumentales.....	48

1.6.2.2 Teoría de los Stakeholders	50
1.6.2.3 Teorías Políticas.....	51
1.6.2.4 Teorías Integrativas.....	53
1.6.2.5 Teorías Éticas	55
1.6.3 Modelos de Actuación Social Corporativa	57
1.6.3.1 Modelo de Actuación Social Corporativa de Carroll	57
1.6.3.2 Modelo de Actuación Social Corporativa de Wartick y Cochran.....	59
1.6.3.3 Modelo de actuación social corporativa de Wood	60
1.6.3.4 Modelo Dinámico de Gestión de la RSC de Barrios	63
1.7 MARCO LEGAL	65
1.8 METODOLOGÍA	70
1.8.1 Tipo de Estudio	70
1.8.2 Método de Investigación	71
1.8.3 Fuentes de Información.....	72
1.8.4 Tratamiento de la Información.....	72
1.8.5 Técnicas de Investigación	73
1.8.5.1 Primera Fase.....	73
1.8.5.2 Segunda Fase	75
1.8.5.3 Tercera Fase	75
1.8.5.4 Cuarta Fase.....	76
1.8.5.5 Quinta Fase.....	77
1.8.6 Población y Muestra.....	77
2 FACTORES QUE DETERMINAN EL ASEGURAMIENTO DE LOS INFORMES	80
2.1. RESULTADO DESCRIPTIVO DEL ASEGURAMIENTO EN COLOMBIA	83
2.1.1 Estudio de las Empresas que verifican el informe de sostenibilidad por años	83
2.1.2 Estudio de las empresas que verifican el informe por tamaño	86
2.1.3 Estudio de las empresas que verifican el informe por sector	87
2.1.4 Estudio de las empresas que verifican el informe, registradas en BVC	88
2.1.5 Estudio de las empresas que verifican el informe, según variables continuas.....	89
2.2 RESULTADO EXPLORATORIO DEL ASEGURAMIENTO EN COLOMBIA	90
3 ESTANDARES Y PROVEEDORES EN EL PROCESO DE ASEGURAMIENTO	100
3.1 MARCOS DE ASEGURAMIENTO ESTANDARIZADOS	102

3.1.1	AA1000-AS del ISEA (Institute of Social and Ethical Accountability)	103
3.1.1.1	Norma de Principios de Accountability AA1000APS (2018)	103
3.1.1.2	Norma de Aseguramiento AA1000AS (2008)	103
3.1.1.3	Norma de Compromiso con los grupos de interés AA1000SES (2011)	105
3.1.2	ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements)	106
3.2	PROVEEDORES DE ASEGURAMIENTO	108
3.3	RESULTADO DESCRIPTIVO DE LOS ESTANDARES Y PROVEEDORES EMPLEADOS EN EL CONTEXTO COLOMBIANO	110
3.4	RESULTADO EXPLORATORIO DE LA RELACION ENTRE LOS ESTANDARES APLICADOS Y EL PROVEEDOR DE ASEGURAMIENTO	113
4	NIVEL DE ASEGURAMIENTO Y GRADO DE CUMPLIMIENTO AL MODELO DE LA GUIA GRI	116
4.5	ASPECTOS GENERALES DE LAS DIRECTRICES GRI	117
4.6	NIVELES DE ASEGURAMIENTO	119
4.7	GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LOS ESTANDARES GRI	120
4.4.	RESULTADO EXPLORATORIO DE LA RELACION ENTRE EL GRADO DE CUMPLIMIENTO DEL MODELO DE LA GUIA GRI, EL NIVEL DE ASEGURAMIENTO Y LA DECISION DE ASEGURAR EL INFORME DE SOSTENIBILIDAD	121
5	DECLARACIONES DE ASEGURAMIENTO: INDUCTORES DE MEJORA EN LA TRANSPARENCIA DE LOS INFOMES DE RSC	124
5.5	CONTENIDO DEL INFORME DE ASEGURAMIENTO	125
5.6	CALIDAD EN EL CONTENIDO DE LAS VERIFICACIONES EXTERNAS	137
5.7	VERIFICACION DE INDICADORES DE DESEMPEÑO	142
6	LIMITACIONES DEL TRABAJO E INVESTIGACIÓN A FUTURO	150
7	CONCLUSIONES	153
8	BIBLIOGRAFÍA	156
9	ANEXOS	166

LISTA DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1 Vertientes de la ética empresarial	34
Tabla 2. Los Diez Principios del Pacto Mundial.....	42
Tabla 3. Otros Criterios incluidos en la evaluación.....	76
Tabla 4. Empresas objeto de estudio	79
Tabla 5. Comparativo entre reportes presentados vs. reportes con aseguramiento. Lapso 2005 a 2019.....	85
Tabla 6. Análisis descriptivo variables cualitativas	89
Tabla 7. Estadística descriptiva para variables cuantitativas	90
Tabla 8. Relación entre variables cualitativas y el aseguramiento o no de la información de RSC.....	92
Tabla 9. Relación de variables continuas y la decisión de asegurar o no el informe de RSC.....	93
Tabla 10. Modelo de Regresión logístico para predecir la decisión de asegurar o no los reportes de sostenibilidad, según las variables cualitativas	95
Tabla 11. Modelo de regresión logístico para predecir el aseguramiento con variables cuantitativas	97
Tabla 12. Modelo de regresión logística para predecir el aseguramiento de los reportes de sostenibilidad.....	98
Tabla 13. Estándares para aseguramiento de la información no financiera.....	102
Tabla 14. Características de los servicios de aseguramiento, según ISAE 3000.....	107
Tabla 15. Muestra seleccionada 2014-2019.....	110
Tabla 16. Estándares referenciados en declaraciones de verificación.....	111
Tabla 17. Relación entre el estándar de aseguramiento y el tipo de proveedor	114
Tabla 18. Grado Cumplimiento GRI periodo 2014 – 2019	121
Tabla 19. Análisis descriptivo del aseguramiento vs. la opción de conformidad GRI...	122
Tabla 20. Relación entre la opción de asegurar y la calificación de conformidad GRI ..	123
Tabla 21. Calidad de las declaraciones de aseguramiento por año	138
Tabla 22. Calidad de las declaraciones de aseguramiento por sector	139
Tabla 23. Calidad de aseguramiento por tipo de proveedor.....	140
Tabla 24. Grado de verificación de indicadores	144
Tabla 25. Escala de valoración para calificar la verificación realizada por los proveedores de aseguramiento a los indicadores informados en el reporte de sostenibilidad.....	145
Tabla 26. Nivel general de verificación de Indicadores GRI informados	147

LISTA DE GRÁFICAS

	Pág.
Gráfica 1. Informes de RSE de empresas colombianas periodo 2013 al 2019	40
Gráfica 2 Clasificación sectorial de la muestra.....	78
Gráfica 3. Crecimiento de las declaraciones externas de aseguramiento	84
Gráfica 4. Evolución de la verificación externa de la muestra objeto de estudio	86
Gráfica 5. Porcentaje de empresas según tamaño que aseguraron sus informes	87
Gráfica 6 Empresas que aseguran vs empresas que no aseguran su memoria, al cierre del año 2019.....	88
Gráfica 7 Tendencia en la contratación de verificadores externos de RSC	112
Gráfica 8. Proporción de indicadores verificados por dimensión.....	148

LISTA DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1. Dimensiones del modelo de actuación social corporativa de Carroll	58
Figura 2. Modelo de Actuación Social Corporativa de Carroll	59
Figura 3. Modelo de desempeño social corporativo de Wartick & Cochran	60
Figura 4. Modelo de Actuación Social Corporativa de Wood	61
Figura 5. Esquema Modelo de Carrol y Wartick y Cochram al modelo de Wood	62
Figura 6. Modelo Dinámico de gestión de RSC de Barrio	64
Figura 7. Pasos en la realización de un encargo de aseguramiento	105
Figura 8. Competencias del proveedor de aseguramiento	109
Figura 9. Estructura del contenido básico de la Memoria según GRI.....	118
Figura 10. Contenido declaración de aseguramiento	138
Figura 11. Columna de verificación externa incluida el índice de contenido GRI	143

LISTA DE ANEXOS

Anexo 1. Composición de las NAI	166
Anexo 2. Revisión del contenido de las declaraciones de aseguramiento lapso 2014 al 2019	167
Anexo 3. Reglas de codificación para el análisis de contenido	170
Anexo 4. Estadísticos descriptivos de las Variables Continuas.....	173
Anexo 5. Estructura de los Estándares GRI	175
Anexo 6. Contenido de las declaraciones externas según ISAE3000 y AA1000AS.....	176
Anexo 7. Promedio calificación verificación de indicadores económicos 2014 al 2019	177
Anexo 8. Promedio calificación verificación de indicadores ambientales 2014 al 2019	178
Anexo 9. Promedio calificación verificación de indicadores sociales 2014 al 2019.....	181

LISTA DE SIGLAS Y ACRONIMOS

AAA: *American Accounting Association*
ACOPÍ: Asociación Colombiana de Pequeños Industriales
ANDI: Asociación Nacional de Industriales
BVC: Bolsa de Valores de Colombia
CN: Constitución Nacional
CRT: *Caux Round Table*
CERES: *Coalition for Environmentally Responsible Economies*
DJSI: *Dow Jones Sustainability Index*
FEE: *Federation des experts comptables Européens*
FENALCO: Federación Nacional de Comerciantes
GRI: *Global Reporting Initiative*
IAASB: *International Auditing and Assurance Standards Board*
ISAE: *International Standard on Assurance Engagements*
ISEA: *Institute of Social and Ethical Accountability*
ISR: Inversión Socialmente Responsable
MILA: Mercado Integrado Latinoamericano
NIA: Norma Internacional de Auditoría
NICC: Normas Internacionales de Control de Calidad
NIEA: Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento
NIER: Normas Internacionales de Encargos de Revisión
NISR Normas Internacionales de Servicios Relacionados
NITR: Normas Internacionales de Trabajo de Revisión
OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OIT: Organización Internacional del Trabajo
PNUMA: Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente
RS: Responsabilidad Social
RSC: Responsabilidad Social Corporativa
RSE: Responsabilidad Social Empresarial
SA 8000: *Social Accountability 8000*
SINA: Sistema Nacional Ambiental

RESUMEN

Mediante el estudio de 60 empresas colombianas, que en el lapso 2014 al 2019 publicaron sus informes en la base de datos del *Global Reporting Initiative* (En adelante, GRI), este trabajo, pretende primero, a partir de un análisis descriptivo, mostrar los factores que podrían influir en la decisión de asegurar los informes de Responsabilidad Social Corporativa (En adelante RSC). Luego, mediante la ejecución de regresiones logísticas, y aplicando diferentes variables cualitativas y cuantitativas, se evidencia cómo dichas categorías inciden en la decisión de asegurar o no, los informes de sostenibilidad. Posteriormente, se concluye que, en Colombia, el tipo de proveedor de aseguramiento contratado pertenece a una de las cuatro grandes firmas (Big4), y de acuerdo a los resultados estadísticos obtenidos, el estándar más aplicado es el ISAE 3000. Igualmente, se evidenció que no existe relación entre el nivel de aseguramiento (razonable o limitado) y la calificación asignada por el GRI (esencial o exhaustiva), pero sí existe una relación positiva y significativa, entre esta última variable y la decisión de asegurar los informes externos.

El punto clave de esta investigación, consiste en determinar el papel del aseguramiento en los informes de sostenibilidad como impulsor en la preparación y presentación de informes de RSC de calidad. Por tal motivo, se efectuó una revisión de los criterios que son tenidos en cuenta en el documento de verificación externa entregado por el proveedor de aseguramiento, determinando que la calidad de las declaraciones, depende, tanto del proveedor contratado, como de que la revisión de indicadores económicos, ambientales y sociales, mencionados en las memorias de sostenibilidad arroje un nivel aceptable.

Palabras clave: Aseguramiento, RSC, verificación externa, credibilidad.

INTRODUCCIÓN

Hace medio siglo, se esperaba que las compañías se enfocaran en producir bienes y servicios a precios razonables, hoy las corporaciones son responsables de otras cuestiones que implican equidad y calidad de vida, las cuales se encuentran incluidas en su agenda de gestión empresarial (Donaldson & Dunfee, 2000).

Hoy por hoy, las corporaciones están preocupadas tanto a nivel nacional como internacional, por revelar información no financiera sobre temas económicos, medioambientales y/o impactos sociales, positivos o negativos, con el objetivo de promover el desarrollo sostenible (Global Reporting Initiative, 2016), debido a las crisis que amenazan la estabilidad económica, social y emocional de millones de personas (Ariza, 2009).

Estándares como el GRI (*Global Reporting Initiative*), crean un lenguaje común para las organizaciones y sus grupos de interés. De esta manera, la información que los informes externos contienen, es fácilmente comprensible, lo que permite a las partes interesadas formarse opiniones para la toma de decisiones. Además que éstas permiten la comparabilidad global (De Oliveira, Nonato & Teixeira, 2019).

El primer paso en la evolución de las prácticas de divulgación de información externa, fue simplemente la presentación de informes financieros, seguida de iniciativas voluntarias para informar sobre el desempeño no financiero (Rivera-Arrubla *et al.*, 2017), lo que en esta investigación se considera como informes no financieros o narrativos, los cuales se refieren a los informes de sostenibilidad¹, informes integrados o de RSC, indistintamente.

¹ “Los informes de sostenibilidad incluyen términos como RSC, informes medio ambientales y triple resultado (económico, ambiental y social), sin embargo “sostenibilidad” es el término más utilizado, porque abarca una amplia gama de iniciativas corporativas relacionadas con los impactos ambientales, programas para los empleados para una vida saludable, programas de desarrollo comunitario, programas de seguridad para el cliente y prácticas de comercio justo”. (Borkowski *et al.*, 2011)

Es necesario aclarar, que el término “sostenibilidad” deriva de la exigencia de responsabilidades de las organizaciones, tales como, la medioambiental; mientras el término “Responsabilidad Social Corporativa” es más genérico e incluye las dimensiones social, económica y ambiental (Morrós, 2005).

En los últimos años, las investigaciones han comenzado a explorar el tema del aseguramiento de las declaraciones de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) contenidas en los informes no financieros, identificándose en la literatura académica dos corrientes: la “constructivista” y la “crítica” (Rossi & Tarquinio, 2017). La literatura constructivista indica que el aseguramiento tiene como objetivo agregar credibilidad al informe voluntario (Park & Brorson, 2005; Perego & Kolk, 2012 ; Sierra-García, García-Benau, & Zorio, 2014). Además, aquí el aseguramiento confiere beneficios como la reducción de los costos de agencia y una mayor confianza al usuario, respecto de la exactitud y validez de la información prevista (Simnett *et al.*, 2009). Sin embargo, los estudios críticos indican que el proceso de aseguramiento parece carecer de transparencia y no añaden credibilidad a los informes de sostenibilidad (Gürtürk & Hahn, 2016). Esto, además que no demuestran seguir un proceso de verificación material, sustancial y creíble (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019).

El propósito de esta investigación, es determinar el papel del aseguramiento en los informes de Sostenibilidad y/o Responsabilidad social presentados en el contexto colombiano. Para tal fin, se analizará una muestra de 60 empresas colombianas, cubriendo el período 2014 a 2019. Estas empresas, han sido activas en la presentación de informes de sostenibilidad según la base de datos GRI, por lo que su estudio puede ayudar a arrojar luz sobre el papel que juega el aseguramiento como generador de confianza y credibilidad en las memorias de RSC publicadas por empresas colombianas. Por lo anterior, este estudio, además de contribuir a conocer la heterogeneidad de las empresas en respuesta al aseguramiento, proporciona evidencia del papel que este mecanismo juega en los informes de RSC.

Tras esta breve introducción, en la que se destaca la pertinencia de la investigación, a continuación, se presenta en la primera parte del trabajo, el planteamiento general de la investigación que incluye la descripción del problema, los objetivos, la justificación, la revisión de literatura previa sobre el tema objeto de estudio, esto es, los antecedentes de investigación. Esto, además de las teorías sobre RSC y aseguramiento y el marco legal. Seguido, se expone la metodología utilizada en el desarrollo de cada uno de los objetivos propuestos y la muestra objeto de estudio. Luego, en la segunda parte, se mencionan varios de los factores que podrían incidir en la decisión de las empresas de asegurar los informes de sostenibilidad y/o RSC; mientras en la sección tres se hace mención de algunos de los estándares que a nivel mundial son aplicados en procesos de aseguramiento, los tipos de proveedores y si existe relación entre estos últimos y el estándar aplicado. La sección cuarta, por su parte, establece si existe o no relación entre el nivel de aseguramiento y la calificación otorgada por el GRI a los informes de sostenibilidad. Posteriormente, en la sección quinta, se explora la calidad actual de las verificaciones de aseguramiento en Colombia. Este trabajo termina, indicando las limitaciones en el desarrollo del mismo, así como las futuras investigaciones a partir del presente estudio. Finalmente, se exponen las principales conclusiones de esta investigación, las cuales se considera, podrán contribuir a comprender el papel del aseguramiento de los informes de sostenibilidad en el contexto colombiano.

1. PLANTEAMIENTO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO AL PROBLEMA

1.1.1 Aproximación al Problema

El discurso sobre RSE, de índole internacional, ha ganado mucha resonancia. Lo que ha permitido decantar medio siglo de discursos y debates sobre responsabilidad social (Ariza, 2011), y es así como se encuentran diferentes apreciaciones sobre el tema.

La responsabilidad² de la empresa con la sociedad, a principios del siglo XX³, se entendía tradicionalmente como filantropía⁴. Actualmente, se considera como una forma de hacer negocios que toma en cuenta efectos sociales, ambientales y económicos del accionar empresarial, integrando el respeto por los valores éticos, las personas, las comunidades y el medio ambiente (Correa, Flynn & Amit, 2004).

Existen diferentes posturas sobre qué es la RSC. Entre éstas, tenemos la de Friedman (1970), quien indica que, existe una sola y única forma de RSC practicada por las empresas, y es la de usar sus recursos y dedicarse a participar en actividades destinadas

² La responsabilidad no significa solamente cumplir con las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento invirtiendo en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores para aumentar la competitividad de las empresas (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2001) .

³ Las recesiones / depresiones de 1873-1877, 1885-1887 y 1892-1894 obligaron a las corporaciones a la filantropía. Cada una de estas calamidades económicas exacerbó situaciones difíciles en las ciudades y la mayor parte de la carga recayó en organizaciones benéficas y el gobierno, pero no tenían los recursos para satisfacer todas las exigencias. A finales del siglo XIX varios casos judiciales otorgaron legitimidad limitada a la creciente cantidad de fondos corporativos con fines benéficos. A principios del siglo XX hubo un aumento de la conciencia pública y un gran aumento en el número de organizaciones de caridad. Los Progresistas y los *Muckrakers* (1900.1915) llamaron la atención a la difícil situación de los pobres urbanos que a su vez condujo a la creación de cientos de nuevas organizaciones benéficas (Sharfman, 1994).

⁴ Filantropía se refiere a una acción de caridad de la empresa hacia la comunidad, esta política basada en realizar donaciones en dinero, no responde a lo que la sociedad espera de ellas en materia de responsabilidad, ni garantiza que esas contribuciones voluntarias produzcan resultados sostenibles (Correa, E; Flynn, S; Amit, 2004)

a generar la mayor rentabilidad posible, siempre y cuando éstas se comprometan a una competencia abierta y libre, sin engaños ni fraudes.

Para Carroll (1991), la RSC, se enmarca dentro de una gama de responsabilidades empresariales como son la económica, legal, ética y filantrópica. Enfoque que es seguido por Moir (2001), quien examina que se entiende por RSC, tanto en la práctica como en la literatura, y cuestiona, si las empresas que brindan beneficios comerciales son consideradas como socialmente responsables. Su investigación, incluye dos definiciones dadas desde la concepción empresarial:

- Johnson & Johnson (2.000); *"the company's responsibilities to be fair and honest, trustworthy and respectful, in dealing with all our constituents"* (p.18).
- Volkswagen (2.000): *"the ability of a company to incorporate its responsibility to society to develop solutions for economic and social problems"* (p.18).

Este autor, concluye que, a pesar de que existen métodos emergentes para evaluar el desempeño social corporativo, estos no están establecidos y están sujetos a debate. Sin embargo, los hilos conductores de la literatura, implican el establecimiento de principios para la acción y prácticas basadas en la participación de las partes interesadas.

A su vez, Watts & Holme (1999), señalan la RSC como el comportamiento ético de una empresa hacia la sociedad; es decir, que la dirección actúa de manera responsable en sus relaciones con otros grupos de interés, diferentes a los accionistas.

Posteriormente, el Observatorio de responsabilidad social corporativa (2001) hace una aclaración en la que indica que ser socialmente responsable, no significa solamente cumplir con las obligaciones jurídicas, si no invertir en capital humano, en el entorno y las relaciones con los interlocutores.

En Colombia, el profesor Quinche, (2014), hace un análisis del discurso retórico detrás de las cartas de los presidentes de tres empresas colombianas, con el objetivo de conocer lo que significa la Responsabilidad Social (En adelante RS) en cada una de ellas:

- Bavaria (2010): La Responsabilidad Social Empresarial (En adelante, RSE) se ve como una mezcla de la calidad, la eficiencia en el uso de recursos, la filantropía y la inversión social, la promoción del consumo responsable de bebidas alcohólicas y la gente (p.166).
- Cerrejón (2009): La gestión social se limita, según la argumentación de la carta, a la gestión ambiental por un lado y la labor filantrópica por otro. Los grupos de interés se definen como subordinados a la empresa y con poca participación en el diseño y toma de decisiones en torno a la RS (p.171).
- Fundación Social (2009): La inclusión de grupos de interés es limitada. Son los directivos, es la gestión la encargada de la RSE y la elaboración del balance social. Se da mayor importancia a los resultados económicos sobre los resultados de los proyectos sociales (p.173-174)

Adicionalmente, en esta investigación se traen, algunos ejemplos extraídos de los informes de sostenibilidad, sobre lo que para las empresas es la RSC:

Grupo EPM: “La RSE en EPM se fundamenta en una convicción ética y se materializa en hechos que agregan valor a los grupos de interés y a la empresa”. (GRUPO EPM, 2019, p.191)

Ecopetrol: “La responsabilidad corporativa se concibe como una estrategia que busca asegurar que la operación de la empresa este en armonía y equilibrio con sus grupos de interés y con el medio ambiente”. (Ecopetrol, 2014, p.36).

Harinera del Valle: “La Responsabilidad Social en Harinera del Valle es la gestión que apoya, hace seguimiento y evalúa los tres resultados de desempeño que hacen posible nuestra sostenibilidad en el campo social, económico y ambiental”. (Harinera del Valle S.A., 2015, p.36).

A fin de dar mayor claridad a las diferentes posturas que se pueden dar ante la RSC, es preciso analizar la evaluación critica realizada por el profesor Quinche (2017) a los planteamientos de las tres visiones que más han influenciado la forma de ver la sostenibilidad, como son la visión estratégica (ver teorías instrumentalistas en detalle en

el apartado 1.5.2.1), los grupos de interés (ver teoría de los *stakeholders* detalle en el apartado 1.5.2.2) y la ciudadanía corporativa (Teorías políticas, ver detalle en el apartado 1.5.2.3):

- Visión estratégica: no busca un mejoramiento de las relaciones sociales, sino una reproducción del *statu quo*, manteniendo el poder de los dueños de capital sobre la dinámica social. (p.168.)
- Visión de grupos de interés: No es una visión adecuada para el logro de la sostenibilidad debido a que lo ambiental es subordinado a uno de los grupos de interés de la organización, manteniendo una visión particionada de la realidad en la que lo ambiental sólo es una dimensión más separada de lo económico y lo social y en segundo lugar, esta teoría aunque abre la posibilidad al reconocimiento de puntos de vista diversos, es la gestión, la gerencia, los objetivos empresariales los que predominan en el análisis de la realidad (p.171).
- Visión corporativa: Su interés este concentrado más en la reputación corporativa y en la ampliación de su poder político que en una preocupación sincera sobre el medio ambiente y el equilibrio en los ecosistemas.

Como resultado de estos antecedentes, que parten de las diferentes perspectivas sobre RSC, este trabajo de investigación pretende conocer el papel que juegan los informes de aseguramiento en la presentación de informes no financieros. Aspecto relevante para la investigación contable, debido a que “pese al incremento en la revelación y el aseguramiento de la información de la responsabilidad social (RS), se evidencia la persistente crisis ambiental y social” (Franco, 2015,p.1). Igualmente, la presentación de información no financiera, de sostenibilidad o RSC, al parecer cumple un rol de legitimación, antes que constituir en sí misma una respuesta contundente en pro de transformar las prácticas organizacionales tendientes a la búsqueda de la sostenibilidad del planeta (Gomez & Quintanilla, 2012). Esto, ya que a pesar de la creciente divulgación de estos informes, impera un modelo de acumulación de capital basado en la explotación del trabajo y los recursos naturales, donde no se aporta a la sostenibilidad y, en su lugar, se rinde cuentas primordialmente a los propietarios del capital (Quinche, 2017).

Por lo anterior, y como lo indica Ariza (2011), los informes de RS en Colombia se configuran en un “genero discursivo” en el que existe un alto grado de autonomía para confeccionar el mensaje a revelar y prácticas heterogéneas; donde la disciplina contable, es participe de la evaluación y verificación del sistema de control de la información presentada para producir confianza y salvaguardar el interés público (Gomez & Quintanilla, 2012). El profesional contable llega a ser entonces, un garante clave del cumplimiento en materia de RS, al vigilar su consideración e inclusión en las prácticas cotidianas de las corporaciones y, en general, de las organizaciones contemporáneas (Machado, 2007); siendo por tanto, más que un simple defensor de los intereses de los directivos de las empresas auditadas (Garcia-Benau & Vico, 2003).

Es importante señalar, al llegar a este punto, que si bien, el aseguramiento de la información no mejora el desempeño de la sostenibilidad, sí confirma la exactitud de los datos informados, mejorando, en consecuencia, la credibilidad de la información reportada (Reimsbach *et al.*, 2017). Hecho que refuerza, a su vez, la idea sobre los beneficios obtenidos con este servicio, en lo que respecta tanto a obtener una imagen pública favorable (Vaz *et al.*, 2018), como a constituirse incluso, en una herramienta que permite a las organizaciones hacerse verdaderamente responsables ante sus grupos de interés (Bepari & Mollik 2016).

1.1.2 Antecedentes del Problema

Las demostraciones teóricas y evidencias empíricas presentan un diagnóstico que además de graves acusaciones⁵, redundan en desconfianza en la gestión y los resultados

⁵ Marco Antonio Machado en el texto “la RSC como resultante de un cambio en los imaginarios del contador público: del mecanismo a la complejidad de las organizaciones”. Refiere, que las graves acusaciones corresponden a evasión fiscal, contaminación, condiciones de trabajo insoportables, falsas expectativas en publicidad, negocios de expansión poco transparentes entre otras (p.84).

de las corporaciones, que justifican su actuar aludiendo que su única responsabilidad es generar y acumular riqueza (Machado, 2007).

Es necesario recalcar, que el creciente dominio de los inversores institucionales ha puesto presión sobre las corporaciones para producir ganancias, el capitalismo inversor ha reemplazado el capitalismo gerencial que prevaleció en los días de la “buena corporación”⁶ (Boatright, 2001), y es así como se observa que la inversión social está encaminada a hacer negocios, especialmente en las economías en desarrollo que carecen de servicios básicos, infraestructuras y capacidad para construir capital social (Watts & Home 1999).

Los ejecutivos corporativos han tenido que luchar con la forma en que equilibran sus compromisos con los propietarios de la corporación y con sus obligaciones en un mundo cada vez más amplio de *stakeholders* que reclaman, tanto derechos legales como éticos (Carroll, 1991). Aunque, en este sentido Epstein (2009), indica que la sostenibilidad no puede ser administrada sólo como una estrategia de relaciones públicas para calmar las preocupaciones de los *stakeholders*. Hacerlo, puede ser bastante riesgoso dado que los *stakeholders* esperan acciones y resultados que sean consistentes con su retórica.

“La rendición de cuentas (*accountability*) de una organización supone la responsabilidad de emprender ciertas acciones, así como la de rendir cuenta sobre las mismas” (Moneva & Ortas, 2009, p.141). Además, como lo indica Aguilera & Puerto:

una vez asumida, debe ir orientada con los principios de la empresa y el cumplimiento integral de la visión que se ha establecido tanto a nivel interno como a nivel externo, considerando las expectativas de los *stakeholders*, demostrando el respeto por los valores éticos, por la gente, por las comunidades, medio ambiente, de manera que contribuya a la construcción del bien común (2012, p. 6).

⁶ En el texto *The Future of Corporate Social Responsibility*, el autor Jhon R. Boatright argumenta que, bajo el capitalismo inversor, los ejecutivos corporativos tienen muy poco espacio para maniobrar. Los gerentes ya no pueden usar su discreción para satisfacer a los empleados y consumidores, más allá de lo que estos grupos pueden obtener en transacciones de mercado, y en consecuencia la RSC no es aplicable.

“El interés de las empresas de hacer visible su compromiso con el entorno para legitimarse, las lleva a considerar la sostenibilidad, como una variable clave de su gestión (Cunha & Moneva, 2018,p.535)”. Es así, como las organizaciones conciben la responsabilidad social bajo dos perspectivas: la primera parte de una actitud consciente y responsable que asumen las organizaciones hacia el bienestar común, y la segunda parte de un acto premeditado, que busca beneficios económicos (Aguilera & Puerto, 2012).

Para Machado, el que las empresas se involucren en acciones relacionadas con la RSC, “no obedece simplemente a presiones sociales, en su lugar, esta decisión responde a criterios económicos. Esto es, la RSC termina convirtiéndose, de algún modo, en otro valor cotizable en bolsa, que además, genera réditos” (Machado, 2007,p.76). De igual forma, los sistemas contables son convencionales y se elaboran desde el punto de vista del inversor, no de los *stakeholders*. Lo cual imposibilita la separación de los efectos económicos de los sociales (Freeman, 2012). La contabilidad quedó anclada en la partida doble, la unidad monetaria, la presentación de estados financieros, a determinar la utilidad del periodo y enfocada a la protección de la inversión de los socios, siendo insuficiente para responder a la sostenibilidad ambiental y social (Mejia & Vargas, 2012).

Por tal razón,

para asegurar que la empresa sea socialmente responsable, es preciso traducir los principios de responsabilidad corporativa en variables medibles⁷, a través de la construcción de estándares e indicadores, a partir de los cuales, y después de un proceso de auditoria social, se pueda concluir que la empresa es socialmente responsable (De la Cuesta & Valor, 2003, p.12).

⁷ Según William Thomson Kelvin (Lord Kelvin), físico y matemático británico (1824-1907): “Lo que no se define, no se puede medir. Lo que no se mide, no se puede mejorar. Lo que no se mejora, se degrada siempre”.

Esto, además, de permear a la contabilidad de “postulados éticos para que se pueda dar lo que la economía ha denominado la coalición de intereses en el marco de la responsabilidad social” (Jiménez, 2012,p.228).

1.1.3 Formulación del Problema

Ante lo expuesto anteriormente, es pertinente preguntar: ¿Cuál es el papel del aseguramiento como generador de confianza y credibilidad de las memorias de Responsabilidad Social Corporativa en el contexto colombiano?

1.1.4 Sistematización del Problema

- ¿Cuáles son los factores por los cuales las empresas colombianas deciden acompañar los informes de RSC con declaraciones de aseguramiento en el contexto colombiano?
- ¿Cuáles son los estándares de aseguramiento más reconocidos a nivel mundial, cómo funcionan y cuál es el más utilizado en el país? ¿Qué relación existe entre el estándar aplicado y el proveedor de aseguramiento en el contexto colombiano?
- ¿Cuál es la relación que existe entre el nivel de aseguramiento de las declaraciones y el grado de cumplimiento de los informes de RSC, con respecto al modelo de índice de contenido de la guía GRI?
- ¿En qué medida, las declaraciones de aseguramiento son un mecanismo de comunicación que agrega valor y/o mejora la transparencia de los informes no financieros en Colombia?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo General

Determinar el papel del aseguramiento como generador de confianza y credibilidad, en las memorias de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) en el contexto colombiano.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Determinar los factores por los cuales, las empresas deciden acompañar los informes de RSC con las declaraciones de aseguramiento en el contexto colombiano.
- Identificar y describir cuáles son los estándares y tipos de proveedores más utilizados en el aseguramiento de la información no financiera en el contexto colombiano.
- Determinar la relación existente, entre el nivel de aseguramiento de las declaraciones y el grado de cumplimiento de los informes de RSC con respecto al modelo de índice de contenido de la guía GRI.
- Explorar las declaraciones de aseguramiento que acompañan a los informes de sostenibilidad y/o RSC, para determinar si éstas agregan o no valor y/o mejoran la transparencia de los informes no financieros presentados por las empresas colombianas, objeto de estudio.

1.3 JUSTIFICACION

Las corporaciones se han vuelto sensibles a los problemas sociales y a las preocupaciones de los *stakeholders* y están intentando volverse mejores ciudadanos corporativos, motivados, por la sociedad y el medio ambiente, la regulación gubernamental, las presiones de los *stakeholders* o la utilidad económica (Epstein, 2009)

Para Machado,

el orden social, el mundo de los negocios y las corporaciones evolucionan, los marcos jurídicos sufren transformaciones y las profesiones deben atender las nuevas demandas. La responsabilidad no sólo tiene que ver con los hechos, también tiene que ver con sus omisiones frente a compromisos y obligaciones (2007,p.75).

Sin embargo, en el informe de objetivos de Desarrollo Sostenible de 2019 se identifican áreas que necesitan atención, el objetivo de poner fin a la pobreza extrema en el 2030 peligra, el hambre aumenta, la mitad de la población carece de servicios de salud y las mujeres continúan enfrentándose a la discriminación (Naciones Unidas, 2019), lo anterior, le da vigencia a la afirmación del profesor Quinche(2017),donde señala, que “la RSC no presenta resultados favorables suficientes en cuanto a la resolución de problemas sociales y ambientales”. Además, como lo indica Cancino & Morales (2008,):

al existir tantas definiciones sobre RSE, muchas empresas han querido señalar que, si son responsables con la sociedad y han buscado entre las distintas definiciones, cual se ajusta a la forma de conducir sus negocios, lo cual trae consigo que muchas empresas se identifiquen como responsables a pesar de que, en la práctica, no sean responsables por las externalidades negativas que generan sobre algún o algunos, de sus grupos de interés (p.11).

Es por ello, que el tema de RSC según Gómez, “Constituye un conjunto de prácticas en proceso de construcción, que necesariamente han de seguir evolucionando y del que es preciso hacer un seguimiento a través de la investigación y la elaboración de nuevas propuestas” (2015,p.3).

Un punto importante que se debe investigar es la eficacia y la calidad de diferentes mecanismos a través de los cuales los ciudadanos podrían expresar sus expectativas y asegurar que sus derechos estén adecuadamente protegidos (Matten & Crane, 2005), es así, como la verificación de los informes de sostenibilidad se muestran como una práctica de interés creciente, pues supone una forma de ganar confianza y credibilidad ante los grupos de interés (Zorio-Grima *et al.*, 2015,Reimsbach *et al.*, 2017), y una forma para

lograrlo, según De Lara (2011), es “desde la contabilidad que por su carácter riguroso, concreto y obligatorio, puede contribuir a dar un paso en el proceso de evolución” y aseguramiento de la información no financiera.

De ahí que, aunque el número de organizaciones que publican sus informes de sostenibilidad ha crecido rápidamente en los últimos años, aún persiste la duda sobre la efectividad de la práctica de aseguramiento en mejorar la rendición de cuentas y la transparencia (Mori & Best, 2017). Sin embargo, a pesar de la tendencia creciente hacia el aseguramiento de la información no financiera, muy pocos estudios han examinado este tema (Kılıç, 2018). Por lo tanto, esta investigación se encuentra motivada por la proliferación de aseguramiento externo en los últimos años, y pretende en su revisión, conocer el papel del aseguramiento de la información en los informes de RSC, en el contexto colombiano. Esto, “de forma retrospectiva, pero encaminado a servir como mapa orientador de la gestión de los riesgos probables a los que la organización tenga que hacer frente en el futuro” (Morrós Ribera, 2005), y además, contribuir a través de la observación de diferentes declaraciones de aseguramiento como ha sido el desarrollo de esta práctica y comprender su contribución a la rendición de cuentas a los interesados.

1.4 ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN

El área de la RSC es una de las más investigadas y trabajadas en el momento. Son numerosos los grupos de investigación que se ocupan actualmente de la temática (Ariza, 2012); sin embargo, el tema de aseguramiento de los informes de RSC es un asunto poco explorado (Sierra-García *et al.*, 2014)

A continuación, se mencionan algunos estudios que se consideran importantes para el desarrollo de esta investigación, a nivel nacional entre los cuales se encuentra el artículo “Desresponsabilización mediante la responsabilidad social: una evaluación retórica a las cartas de los presidentes presentes en tres informes de RSE en Colombia” (Quinche, 2014), donde el autor busca hacer un análisis retórico a las cartas de los presidentes,

incluidas en los informes de sostenibilidad publicados por tres empresas en Colombia correspondiente al año 2009 e identificar las estrategias persuasivas utilizadas en las cartas para mostrar a las empresas como sostenibles o socialmente responsables, concluyendo que al utilizar argumentos discursivos acerca de la empresa misma (*ethos*), de los valores aceptados por la sociedad (*pathos*) y la evidencia de desempeño de la empresa (*logos*) la elaboración de informes se muestra como una labor de rendición de cuentas estratégica para la construcción de la legitimidad de las organizaciones, pero no como un proceso en el que los grupos de interés se ven vinculados mediante la participación y/o toma de decisiones.

Por otro lado, el artículo “El camino hacia la revelación: evolución de los informes de responsabilidad social en Colombia (2006-2009)” (Ariza, 2012), donde el autor busca indagar sobre aquellas empresas que generan informes de RS, teniendo como punto de referencia el grado de cumplimiento de revelación de la norma GRI, versión 3 de 2006, concluyendo que el proceso de generación de informes de RS en Colombia es aún una práctica en construcción, en la que las organizaciones implicadas identifican su situación y juegan diversas estrategias de producción y revelación de información.

Igualmente, se debe mencionar la tesis titulada “la auditoria y el aseguramiento de los informes de responsabilidad social ¿avances hacia el desarrollo sostenible?” (Franco, 2015), cuyo objetivo es abordar el aseguramiento de los informes de RSE e identificar el papel que juega la actividad contable y de control en el logro del desarrollo sostenible por parte de los organizadores concluyendo que someter a procesos de aseguramiento los informes de RSE, contribuye al cumplimiento de la estrategia de legitimación que tienen las organizaciones; esto permite señalar que la empresas mantienen una contradictoria relación entre lo que informan en sus reportes y su comportamiento real.

A nivel internacional, cabe destacar el trabajo realizado en Salamanca (España), titulado “RSC vs Responsabilidad contable” (Martinez-Ferrero *et al.*, 2013), donde los autores

analizan la tendencia a la manipulación de resultados en el lapso comprendido entre 2002 al 2010 en una muestra de 1960 compañías multinacionales, no financieras y cotizadas, pertenecientes a 26 países, concluyendo que cuanto más intensas son las prácticas sostenibles puestas en marcha por la empresa, menores son las conductas fraudulentas, existiendo, en consecuencia, un efecto directo entre el compromiso socialmente responsable y sus prácticas contables. Así mismo, Dopazo (2012) en su artículo publicado en Madrid (España), “Informes de RSC: Fuentes de información y documentación”, cuyo objetivo es contribuir a la creación de un marco estructurado de información y documentación en RSC (*Reporting Corporativo*) para analizar la responsabilidad social de la empresa, el autor concluye que los informes son herramientas estratégicas básicas, que deben ser accesibles a todos los interesados, actualizadas periódicamente y congruentes con la dinámica de la organización y su entorno.

En relación, al aseguramiento, cabe destacar el artículo publicado en Quebec (Canadá) “El aseguramiento de informes de sostenibilidad: ¿Crea transparencia a las partes interesadas a través de la hiperrealidad?” (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019), cuyo propósito es proporcionar un análisis crítico de la fiabilidad de las declaraciones de aseguramiento para los informes de sostenibilidad y su contribución a la rendición de cuentas a los interesados, dando como resultado a través del análisis cualitativo, que las declaraciones de aseguramiento no demuestran un proceso de verificación material, sustancial y creíble y tienden más a ser una práctica hiperreal en gran parte divorciada de los problemas críticos de sostenibilidad y las preocupaciones de las partes interesadas. Esta práctica se basa en una retórica contable autoreferencial y procesal apoyada por estándares de garantía desconectados de los requisitos específicos de los informes de sostenibilidad.

Dado, que esta investigación pretende hacer una revisión de las declaraciones emitidas por los proveedores de aseguramiento es necesario citar el artículo realizado en Alemania “Una evaluación empírica de las declaraciones de aseguramiento en materia de informes

de sostenibilidad: ¿pantallas de humo o información esclarecedora?” (Gürtürk & Hahn, 2016), donde el autor trata de examinar la calidad, así como las similitudes y diferencias, entre las declaraciones y proveedores de aseguramiento aplicando el análisis de contenido a las declaraciones de aseguramiento de informes no financieros. Los resultados indican diferencias en el contenido, procesos ejecutados y la aplicación concreta de las normas. Los no contadores aplican una mayor diversidad de métodos, mientras que los procesos de aseguramiento de los contables parecen ser propensos al isomorfismo. Los resultados se discuten en el contexto del isomorfismo por medio de plantillas y desinstitucionalización, y sugieren que las prácticas actuales pueden disminuir la credibilidad, la transparencia y los beneficios internos para la administración que de otra manera podrían derivarse de las declaraciones de aseguramiento.

Así mismo, conviene mencionar el artículo de investigación realizado en Sao Paulo: “Credibilidad en Latinoamérica del informe de Responsabilidad social Corporativa (Sierra-García *et al.*, 2014)”, donde las autoras, buscan analizar las tendencias en la presentación del informe de aseguramiento de RSC por parte de las empresas latinoamericanas y las características corporativas que determinan distintas estrategias empresariales en este campo, concluyendo que Latinoamérica es una región donde cada vez hay un mayor compromiso con la sostenibilidad. Además, los resultados que obtuvieron señalan que la decisión de otorgar mayor credibilidad a la política sostenible por medio del aseguramiento depende del tamaño de la empresa, del sector al que pertenece y del país donde se encuentre.

De igual forma, es conveniente nombrar el artículo de investigación realizado en Buenos Aires: “Auditoría de Informes de Responsabilidad Social Empresarial” (Carrizo, 2010), en el cual la autora analiza las características del aseguramiento sobre informes de RSC, concluyendo que la ejecución de la auditoría externa, sustentando en los mecanismos de verificación existentes –AA1000AS e ISAE3000- no está exento de problemas, y se debe hacer frente a diversos retos que le permitan alcanzar el estatus de instrumento de credibilidad que se le ha otorgado.

Igualmente, se consultó el artículo “la Responsabilidad Social de las Empresas” (Rozas, 2009), realizado en Lima (Perú), donde el autor busca conocer como el público quiere saber sobre las empresas para tomar mejores decisiones y cómo se evalúa la sostenibilidad y concluye que la evaluación y medición de la RSC es una herramienta importante, tanto para mejorar la imagen de la empresa hacia afuera, como para conocerse y repensarse hacia adentro y resalta que evaluar y medir la RSC es necesario, casi ineludible para competir.

De igual forma, el artículo publicado en Madrid “RSC: ¿filantropía estratégica u otro modelo de empresa?” (Rodriguez, 2006), cuyo objetivo era conocer si la RSC es sólo una instrumentación estratégica que sólo se reduce a fomentar la legitimización, reputación y diferenciación comercial con el fin de crear valor a largo plazo para los accionistas, el autor concluye que se debe dar mayor “voz” y participación a las diversas partes interesadas, lo cual implica la elaboración y difusión de información sobre RSC respondiendo a criterios bien definidos, transparentes, y que puedan ser verificados por un tercero reputado e independiente.

Es importante, mencionar la ponencia del profesor Tua (2012) con ocasión del comienzo de los actos conmemorativos del 80 aniversario de la Facultad de Administración y Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica de Perú, en marzo de 2012, donde señala que la contabilidad en la medida que suministra información útil para la toma de decisiones, afecta a la actividad económica y el desarrollo, y concluye la ponencia indicando que la contabilidad actúa en y para la colectividad, y en consecuencia, su validez y perfección se alcanzan en función de su concordancia con los valores, pauta y requerimientos de la comunidad.

Además, el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa (2001) en la publicación del Libro Verde, cuyo objetivo es iniciar un debate sobre cómo podría fomentar la Unión Europea la RSC, indica que, la comprobación por terceros independientes de la

información publicada en los informes de responsabilidad social es necesaria, para no dar la impresión de que éstos, son sólo ejercicios de relaciones públicas sin contenido real.

1.5 MARCO CONCEPTUAL

1.5.1 Contextualización de la Responsabilidad Social Corporativa

La RSC es un término que proviene del inglés *Corporate Social Responsibility (CSR)*, y su adaptación al castellano ha dado lugar a dos términos Responsabilidad Social corporativa (RSC) y Responsabilidad Social Empresarial (RSE), siendo el primero de ellos un concepto más amplio que involucra a todo tipo de organizaciones (Barrio, 2016). Sin embargo, Fernández (2009, p.19) hace una clara distinción entre los conceptos de RSE, RSC y RS así:

- Responsabilidad Social (RS): Se entiende como el compromiso que tienen los ciudadanos, las instituciones públicas y privadas, y las organizaciones sociales, en general, para contribuir al aumento del bienestar de la sociedad local y global.
- Responsabilidad Social de la Empresa (RSE) ha de ser entendida como una filantropía y una actitud que adopta la empresa hacia los negocios y que se refleja en la incorporación voluntaria en su gestión de las preocupaciones y expectativas de sus distintos grupos de interés (*stakeholders*), con una visión a largo plazo. Una empresa socialmente responsable busca el punto óptimo en cada momento entre la rentabilidad económica, la mejora de bienestar social de la comunidad y la preservación del medio ambiente.
- La Responsabilidad Social Corporativa (RSC): amplía el ámbito de la responsabilidad social de la empresa para incorporar a las agencias gubernamentales y a otras organizaciones, que tengan un claro interés en mostrar como realizan su trabajo.

Con respecto a la gran cantidad de definiciones existentes sobre RSC, es pertinente nombrar el trabajo realizado por (Dahlsrud, 2008), quien determina en 37 definiciones, cuáles son las expresiones más usadas y las clasifica en cinco dimensiones: ambiental, social, económica, de los interesados y la dimensión de voluntariado.

- Dimensión ambiental. Los criterios de éxito empresarial han consistido en resultados que ignoran los efectos ambientales. “Para superar lo anterior, se ha propuesto una contabilidad social que evalúe en qué medida la empresa está cumpliendo con el contrato social” (Larrinaga, 1997,p.960). Sin embargo, “lo que se está informando en los diversos reportes corporativos dirigidos al público, no tienen un sentido de responsabilidad ambiental definido, debido a que no se han establecido los compromisos medioambientales a nivel general” (Bernal & Santos, 2018,p.204).

Así mismo,” las empresas deben tener en cuenta que la disminución en el consumo de recursos y las emisiones contaminantes pueden reducir el impacto sobre el medio ambiente y resultar ventajoso para el aumento de su rentabilidad y competitividad” (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2001).

- Dimensión social. “Las practicas responsables en lo social afectan en primer lugar a los trabajadores y se refiere a cuestiones como la inversión en recursos humanos, la salud, la seguridad y la gestión de cambio” (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2001), de tal forma, “que las entidades que pretendan asegurar un determinado posicionamiento mercantil y ser más competitivas, no podrán eludir la responsabilidad social, pues en su defecto podrían sufrir perjuicios y riesgos reputaciones de difícil reparación” (Dopazo, 2012, p. 281). Es así, como (Larrinaga, 1997) señala que:

la justificación de la actividad de información social se deriva de los principios de democracia participativa que implica la igualación de poder y responsabilidad, de tal forma que la sociedad tiene derecho a ser informada sobre la distribución social de poder y responsabilidad, por otra parte, el pluralismo hace referencia a que la única forma de alcanzar la armonía social es a través de un mayor consenso, y éste es posible dejando que los diferentes puntos se expresen libremente (p. 968-969).

Es importante anotar, que “la responsabilidad social puede tener dos perspectivas: una de actitud consciente y responsable hacia el bienestar común y otra de un acto

premeditado buscando beneficios en aras de satisfacer las metas de los propietarios” (Aguilera *et al.*, 2012).

- Dimensión Económica. Para Aguilera & Puerto:

la RSC ofrece una alternativa de “competir”, transfiriendo valor agregado a la sociedad; valor que se espera en el mediano o largo plazo se convierta en fuente de ventaja competitiva a través de la combinación perfecta de factores ambientales, sociales y económicos, asegurando los intereses y reputación de la empresa (2012,p.3).

Siguiendo esta tendencia (Tovar & Valdés, 2009) indican que:

la RSC se identifica como la relación que guarda la empresa con la sociedad, lo cual hace que mantener la idea de un precio bajo, no solamente sea una herramienta competitiva, sino una conducta socialmente responsable en un momento en que se da entrada al capital privado y se abre la libre competencia (p.59).

- Dimensión de los interesados. “Los grupos de interés forman parte de la empresa y la empresa forma parte de los grupos de interés”, por tal razón, “si los *stakeholders* y los asuntos que les afectan quedan bien definidos en los procesos de negocio, no hay necesidad de desarrollar un proceso de RSC independiente” (Freeman, 2012,p.392).
- Dimensión del voluntariado. La RSC es algo que las empresas no pueden seguir ignorando sin arriesgar a dañar su imagen pública, en algunas, se tiene una responsabilidad interna y otra externa con un componente ético que se establece por las reglas éticas y no simplemente por las exigencias de los *stakeholders* (De George, 2012.), Con el fin de establecer como la ética se encuentra inserta con la RSC se muestra en la siguiente tabla las tres vertientes que forjan la historia de la expresión ética empresarial.

Tabla 1 Vertientes de la ética empresarial

Corrientes	Ramas
Ética de los negocios	Secular
	Religiosa
Ética Empresarial Académica	Filosófica
	Empírica
Ética Empresarial	Responsabilidad ética
	Responsabilidad social corporativa

Fuente: Elaboración propia a partir de De George (2012)

En pocas palabras, “la responsabilidad voluntaria corresponde a comportamientos adicionales y actividades que la sociedad considera deseables y que dictan los valores de las empresas” (Aguilera *et al.*, 2012,p.7).

1.5.2 Historia de los Informes de Sostenibilidad (*Sustainability Report*)

“La memoria de sostenibilidad o informe de responsabilidad social es un informe empresarial en el que cada entidad describe su desempeño y actuaciones en materia económica, ambiental y social, aportando información transparente sobre resultados alcanzados, mejoras propiciadas y retos proyectados” (Dopazo, 2012,p.294), los cuales pueden ayudar en las organizaciones a medir, comprender y comunicar el desempeño y los impactos de la sostenibilidad, de forma positiva o negativa.

“Sus inicios pueden identificarse con los desastres medioambientales de la década de los ochenta” (Moneva, 2007,p.287), sin embargo, “no ha sido hasta finales del siglo XX cuando esta situación se ha manifestado de forma sistemática en las organizaciones debido a la aparición de las memorias o informes de sostenibilidad” (Moneva & Ortas, 2009, p.137).

1.5.2.1 Evolución de la Información en el Contexto Internacional

La evolución de la información no financiera a nivel internacional se puede clasificar en los siguientes periodos se muestra a continuación:

1970: “Escaso interés gubernamental y presiones de la sociedad civil, no hay concienciación sobre el impacto de las empresas, se observa como un obstáculo a la actividad de las organizaciones” (Moneva, 2005. p. 52).

1971- 1980: La literatura de contabilidad social y ambiental estuvo subdesarrollada. Las preocupaciones ambientales eran invisibles en ese momento por parte de los gerentes, los contadores y la población. La información era poco fiable (Mathews, 1997).

1981-1990: “organismos internacionales y diferentes estados acompañan a la sociedad en un llamamiento al sector privado para la asunción de un nuevo modelo de convivencia y de gestión que permita dar solución y respuesta a una nueva realidad globalizada y cambiante” (Observatorio de RSC, 2019,p.13), en este periodo igualmente se presentó mayor educación en contabilidad social y ambiental, reglamentación para reducir el daño medioambiental. Sin embargo, el interés de las empresas estaba dirigido sólo a indicar el costo, control y reprocesamiento de los residuos como generación de ingresos (Mathews, 1997).

1991-2000: Avance en cuestiones ambientales mayores publicaciones, interés de los gerentes y los contadores. La principal contribución de este periodo fue la de la gestión, control y planificación estratégica en el desarrollo del medio ambiente (Mathews, 1997).

Según Moneva (2005)

la cumbre de la Tierra de Rio de Janeiro de 1992 impulsó exigencias legales para el control del impacto ecológico de las empresas. Ante la situación, las empresas respondieron con la implantación

de sistemas de gestión medioambientales, siendo los más representativos la norma ISO 14000 y la Gestión Ecológica y esquema de auditoria (*Eco Management and Audit Scheme* -EMAS) (p.52).

2000 en adelante: “Mayor presión de las autoridades gubernamentales, la información sobre RSC está en las agendas públicas como un posible elemento a regular (Moneva, 2005, p.53). Franco (2015), afirma que:

cuando la GRI presentó la primera Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad en el año 2000, se considera el inicio de otro periodo en la historia de la contabilidad social y ambiental, debido a que la guía es un referente en la estandarización de los informes de sostenibilidad a nivel mundial, generando un cambio radical en la manera en que se venían elaborando y presentando la información contable no financiera (p.16).

Los años 2008 y 2009 son los de mayor número de informes reportados históricamente. La crisis no impacto el reporte de informes de responsabilidad social pero este aumento contrasta con los datos alarmantes de calentamiento global, crisis social, incremento en concentración de riqueza (Gomez & Quintanilla, 2012).

Para que estos informes se diferencien de otros tipos de información social y ambiental, según Moneva & Ortas (2009) debe tenerse en cuenta los siguientes factores:

- Mediciones: para que la organización informante pueda controlar los impactos, aunque existe una tendencia que no es posible efectuar la medición como en los aspectos sociales.
- Divulgación: mediante un formato generalmente aceptado y un medio de difusión.
- Rendición de cuentas: Este informe, al contrario de los estados financieros, no se construye sobre la base de relevancia económica, sino teniendo en cuenta la relevancia del impacto para los *stakeholders* (p.143-144).

Para Archel (2003):

ante la ausencia de una normativa que regule el formato y contenidos de la información de tipo social, esta se suele divulgar por lo general con carácter voluntario siguiendo los criterios de la empresa, pero en los últimos 30 años se han producido varias propuestas que guían a la elaboración de tal información (p.239), entre ellas:

- i. El *Corporate Report*: Fue un documento de debate presentado por el Comité Directivo de Normas de Contabilidad del ICAEW 1975, sobre la presentación de informes corporativos en el Reino Unido (Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Accounting Standards Steering Committee, 1975), y “el primer intento serio de regular la divulgación de información no financiera en los informes anuales de las empresas” (Archel, 2003, p.239).
- ii. Erns & Erns. En 1978 según indica Archel (2003, p.239) aparece el trabajo de Erns & Erns, realizado a partir de los informes de las 500 mayores empresas de la revista *Fortune*, en el que se identifican veintiséis elementos que se agrupan en siete categorías⁸, que cubren las actuaciones empresariales relacionadas con la responsabilidad social y medioambiental de la empresa.
- iii. Libro verde de la comisión. El Libro Verde de la Comisión aparece en el 2001, con “el objetivo de iniciar un amplio debate y recabar opiniones sobre la responsabilidad social de las empresas a nivel nacional, europeo e internacional”, la cual es vista desde dos dimensiones⁹ una interna y otra externa. (Observatorio de responsabilidad social corporativa, 2001, p.7).

⁸ Las categorías a las que se refiere Archel (2003) corresponde al Medio ambiente, energía, ética empresarial, recursos humanos, relación con la comunidad, producto y otra información adicional no incluida en las subcategorías.

⁹ Las dimensiones internas según el Libro Verde corresponden a las categorías de gestión de recursos humanos, salud y seguridad, adaptación al cambio, y las dimensiones externas corresponden a las categorías de comunidades locales, proveedores y consumidores y derechos humanos

iv. Las memorias de la *Global Reporting Initiative* (GRI). Los estándares GRI son los primeros estándares globales para la presentación de informes de sostenibilidad. Presentan una estructura modular e interrelacionada y representan la mejor práctica global para informar sobre una variedad de impactos económicos, ambientales y sociales (Global Reporting Initiative, 2019).

El primer informe de Directrices se publicó en el 2000, luego, se creó la “Medición” y los “grupos de trabajo de revisión” para revisar estas pautas. Este proceso de revisión tenía tres objetivos básicos: ampliar la base de interesados en las Directrices, mejorar la presentación de informes de sostenibilidad y avanzar en su utilidad y credibilidad (Moneva, Archel, & Correa, 2006, p.126).

El segundo, tercero, cuarto y quinta de las versiones de las directrices GRI se lanzaron respectivamente, en 2002, 2006 (G3 3.0), 2011 (G3 3.1) y 2013, llamado G4. El GRI tiene como objetivo desarrollar un marco voluntario de informes que elevará las prácticas de estos informes de sostenibilidad a un nivel equivalente al de la información financiera en rigor, comparabilidad, auditabilidad y aceptación general (Mori & Best, 2017, p.573).

1.5.2.2 Evolución de la información en el contexto nacional

Los primeros antecedentes de RSE en Colombia, se hallan a comienzos del siglo XX y es posible identificar cuatro etapas en su evolución según lo indica Gutiérrez, Avella, & Villar (2006, p.20) así:

Primera mitad del siglo XX: La iglesia es el actor social al cual el empresario aporta para contribuir a la sociedad, otros actores son los sindicatos y los gremios, a comienzos del siglo nace la Fundación Social (1911), luego a mitad del Siglo, surgen gremios como la Asociación Nacional de Industriales (ANDI) en 1944, la Federación Nacional de Comerciantes (FENALCO) en 1945 y la Asociación Colombiana de Pequeñas y Medianas Industrias (ACOPI) en 1951.

Década de 1960: La legislación laboral colombiana contribuyó a la protección de los empleados y la legislación tributaria estimuló la creación de fundaciones al permitir que las donaciones sean objeto de deducción de impuestos.

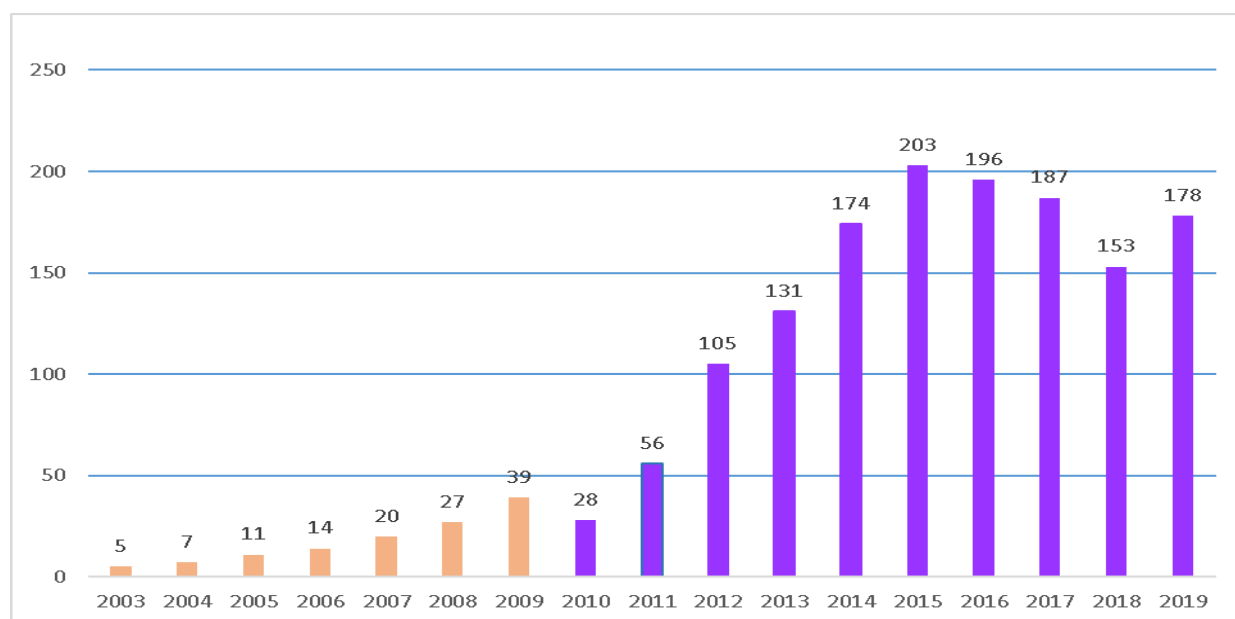
Década de 1990: En 1991 catorce organizaciones gremiales en Colombia se agruparon en el Consejo Gremial Nacional. A lo largo de la década la empresa privada impulsó la creación de corporaciones que son estratégicas para el desarrollo de algunos sectores como la educación, innovación y el desarrollo productivo, salud, la paz, el desarrollo comunitario, la justicia y la transparencia.

Inicios del siglo XXI: Creación de Compartamos con Colombia para el fortalecimiento de las entidades sin ánimo de lucro y en el 2004, 54 empresas se suscriben al Pacto Mundial (*Global Compact*).

Es de anotar que “desde 1987 algunas empresas comenzaron a mostrar en sus informes un “balance social”, utilizando una metodología propuesta por la OIT y la ANDI en un documento denominado “Manual de Balance Social”” (Valenzuela, 2004,p.193).

En este sentido, según Ariza (2011),” el discurso de la RSE irrumpe con fuerza a partir del 2005, con la impronta de ponerse al día con la agenda internacional , éste número de grandes compañías que en Colombia entregan sus informes de sostenibilidad ha seguido en aumento” (p.95) (figura 1), y la recomendación según los directivos de GRI, es que esos informes de sostenibilidad sirvan para que las empresas no se limiten a presentar sólo los resultados positivos, sino que reflejen una imagen objetiva de su gestión y desempeño, incluyendo también aspectos negativos (“Colombia tiene cada vez mas empresas sostenibles”, 2019).

Gráfica 1. Informes de RSE de empresas colombianas periodo 2013 al 2019



Fuente: De 2003 a 2009 Ariza (2011,p.95), de 2010 a 2019 elaboración propia a partir de <https://database.globalreporting.org/search/>

1.5.3 Contextualización del Aseguramiento

“La globalización ha generado integración económica entre países, propendiendo por la generación de información confiable y transparente en un lenguaje homogéneo. En términos de esta situación, se puede expresar que la auditoría genera un grado de confianza y seguridad razonable” (D. M. Rodriguez, Garcia, & Ruiz, 2016,p.64).

Por otro lado, el aseguramiento ¹⁰ de los informes de sostenibilidad, es una “práctica de carácter voluntario, que supone, que un experto independiente realiza un informe sobre

¹⁰ Dicha palabra viene del vocablo inglés *assurance*. Citando lo descrito en los principios de aseguramiento numeral 7: “Dado que los ISA ..., están escritos en inglés, el análisis de la nomenclatura utilizada para describir los diferentes conceptos, se limita a los términos en inglés y se realiza en un contexto anglosajón. Se advierte a los lectores cuyas jurisdicciones, en donde el idioma oficial no es el inglés, intentar traducir directamente estos términos en otros idiomas se asocian a menudo a cambios de significado que no hacen justicia al significado del término en inglés. Luego, de un análisis por la *Federation des Experts Comptables Européens (FEE)* concluye que el aseguramiento parece estar relacionado con la provisión de confianza,

el desempeño de la organización en el tema de sostenibilidad con el que se pretende otorgar mayor credibilidad y generar confianza en los usuarios” (Sierra *et al.*, 2012),”privilegiando la calidad de la información por encima de todo. No se trata entonces, únicamente de producir información y afirmar su contenido, sino analizar el conocimiento inmerso en ella en función de los objetivos que se persiguen” (Mantilla, 2010, p.7).

1.5.4 Declaraciones Institucionales a Escala Internacional

En el contexto internacional es fundamental conocer los principios, directrices y normas reconocidas internacionalmente, pues ellas brindan las bases y lineamientos para desarrollar eficazmente la responsabilidad social (Peña, 2018). Entre ellas se nombran:

- i. Pacto Mundial de las Naciones Unidas (*Global Compact*). El pacto mundial es la iniciativa de responsabilidad corporativa y sostenibilidad más grande del mundo, cuyo objetivo es movilizar un movimiento global de empresas y partes interesadas comprometidas con el desarrollo sostenible y los 10 principios universales del pacto mundial (United Nations Global Compact (UNGC), 2020) (ver tabla 2), en donde, “las entidades firmantes se comprometen a comunicar, a través de los Informes de Progreso, los avances en la implementación de esos principios” (Ayuso & Mutis, 2010,p.31).

certeza y seguridad con respecto a algo para alguien (Federation des Experts Comptables Européens (FEE), 2003).

Tabla 2. Los Diez Principios del Pacto Mundial

Derechos	Principios
Humanos	Principio 1: Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos proclamados internacionalmente y,
	Principio 2: Asegúrese de que no sean cómplices de abusos contra los derechos humanos
Laborales	Principio 3: Las empresas deben defender la libertad de asociación y el reconocimiento efectivo de derecho a la negociación colectiva.
	Principio 4: La eliminación de todo trabajo forzoso y obligatorio
	Principio 5: La abolición efectiva del trabajo infantil y
	Principio 6: La eliminación de la discriminación en materia de empleo y ocupación
Medio Ambientales	Principio 7: Las empresas deben apoyar un enfoque preventivo a los desafíos ambientales
	Principio 8: Emprender iniciativas para promover una mayor responsabilidad ambiental
	Principio 9: Fomentar el desarrollo y la difusión de tecnologías respetuosas con el medio ambiente
Anti Corrupción	Principio 10: Las empresas deben trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno.

Fuente: elaboración propia a partir de <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>

- ii. Directrices de la OCDE para empresas multinacionales. Las líneas Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para las empresas multinacionales “son recomendaciones dirigidas por los gobiernos miembros de la OCDE a las empresas multinacionales que operan en países adherentes o que tienen su sede en ellos, contienen principios y normas no vinculantes para una conducta empresarial responsable dentro del contexto global, conforme a las leyes aplicables y las normas reconocidas internacionalmente (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2013)

El texto de las directrices revisado el 25 de mayo de 2011, se encuentra dividido en dos partes: Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales, donde señala que, “las empresas deben tener totalmente en cuenta las políticas establecidas en los países en los que ejercen su actividad y considerar las opiniones de las demás partes interesadas” (OCDE, 2013, p. 22), y en su segunda parte contiene los Procedimientos

para la implementación de las líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales.

- iii. Declaración Tripartita de la OIT. Su objetivo es fomentar la contribución positiva que las empresas multinacionales pueden aportar al progreso económico y social y a la consecución del trabajo decente para todos, así como minimizar y resolver las dificultades, mediante leyes, políticas, medidas y disposiciones apropiadas adoptadas por los gobiernos (OIT, 2017).
- iv. Declaración CERES (por sus siglas en inglés *Coalition for Environmentally Responsible Economies*). Es una organización sin fines de lucro de sostenibilidad, que trabaja con los inversores y empresas más influyentes para construir liderazgo e impulsar soluciones en toda la economía a través de cuatro desafíos de sostenibilidad global: cambio climático, escasez y contaminación del agua, lugares de trabajo no equitativos y sistemas obsoletos del mercado de capitales (Ceres, 2019).
- v. Principios para los negocios empresariales de la *Caux Round Table* (CRT). Es una red internacional de líderes empresariales que desde 1986 se reúnen con el fin de mejorar el desarrollo de las relaciones económicas entre los países y promover un capitalismo mora (The Chaux Round Table for moral capitalism, 2019). En 1994, se publicaron los principios CRT, los cuales se sustentan en dos ideales éticos: el concepto de “*Kyosei*” que significa vivir y trabajar para el bien común y la dignidad humana que se refiere al valor único de cada persona (Prat, 1996).
- vi. Principios de responsabilidad corporativa global: Referentes para la medición de los resultados de la actuación empresarial (*Bench Marks Measuring Business Performance*) (EECR/ICCR). Es un pronunciamiento de un grupo de la “Red de Globalización de Principios”, organizado por el Consejo Ecuménico para la Responsabilidad Corporativa del Reino Unido (ECCR), el Centro Interreligioso de Responsabilidad Corporativa de los Estados Unidos (ICCR) y el grupo de trabajo sobre

las Iglesias y la responsabilidad corporativa de Canadá (TCR, ahora Kairos-Canadá) (BeFSA - CSR Secretariat, 2019).

- vii. Índices de sostenibilidad: *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI). Es utilizado por las corporaciones globales para legitimar los esfuerzos que realizan en materia de sostenibilidad (Mock *et al.*, 2013) en el que “se favorece la inversión socialmente responsable dando a conocer las empresas con buenas prácticas, son un reflejo del compromiso con el desarrollo sostenible” (Vílchez, Báscones, & García, 2009.p.40). Asimismo, lo indica Cea (2010) en su tesis doctoral:

El formar parte del grupo de compañías que integran los DJSI es un indicio útil para los que invierten en bolsa tanto directamente, como en inversiones colectivas del tipo de fondos éticos, guiados por criterios de desarrollo sostenible, a lo anterior se le conoce como Inversión Socialmente Responsable (ISR) (p100).

Los criterios evaluados se basan en el modelo de gestión de triple valor (*triple bottom line*) propuesto por Elkington (Fuertes, 2016), el cual tiene en cuenta tres tipos de resultados (figura 9): desempeño económico, calidad ambiental y justicia social (Elkington & Rowlands, 1999).

- viii. Índices de sostenibilidad: *Good Index* (FTSE4). “Este índice pretende unificar criterios sobre las distintas mediciones de desempeño empresarial existentes en las áreas de responsabilidad social y ambiental y comparar la gestión de procesos y desempeño entre empresas de un mismo sector en áreas de impacto claves” (Núñez, 2003. p.27).

1.6 MARCO TEÓRICO

1.6.1 Marco Teórico de la Auditoria y el Aseguramiento

“La auditoría puede ser caracterizada como actividad, como proceso y como institución, en todos los casos se encuentra vinculada al control” (Franco & Gómez, 2017, p.55), y ha mejorado con la incorporación del esquema de revisión (comprobación 100%), luego pasó al esquema de atestación (muestreo selectivo) y se recontextualiza en el esquema de aseguramiento (administración de riesgos) (Mantilla, 2010). Para comprender la auditoria, en el enfoque anglosajón se plantea teorías de la administración y de la economía (Franco, 2015):

1.6.1.1 Teoría de la Agencia

Jensen & Meckling (1976, p. 308), “definen una relación de agencia como un contrato bajo el cual una o más personas (el propietario –principal- contrata a otra persona – agente-), para realizar algunos servicios en su nombre que implica delegar alguna autoridad para que el agente tome decisiones”. Si ambas partes de la relación son maximizadoras de utilidad, existe una razón para creer que el agente no actuará en el mejor interés del director, y es aquí, donde la auditoria entra a evaluar el rendimiento de los agentes y el grado en que sus acciones, difieren de las de los directores (Wallace, 1980), éstos costos de monitoreo diseñados para limitar las actividades del agente, son los que aumentan el valor de la empresa (Jensen & Meckling, 1976).

Watts & Zimmerman (1983) señalan que, la existencia de la auditoría no surge como resultado directo de un decreto del gobierno, su aparición se vio alentada por los problemas de agencia, convirtiéndose en crucial para la formación de las organizaciones. Sin embargo, el conflicto entre el interés de la gerencia en informar su desempeño favorablemente y el interés de los inversionistas en información financiera útil para la

toma de decisiones siempre existirá y requerirá regulación, por ello las relaciones cercanas entre auditores y gerencia deben disminuir (Staubus, 2005).

1.6.1.2 Paradigma de la Utilidad de la Información

Como consecuencia del surgimiento del paradigma de la utilidad en la década de los sesenta, la contabilidad comienza a dar importancia al contenido de los estados financieros como elemento fundamental de las necesidades del usuario en la toma de decisiones (Tua, 1990).

A su vez, los inversores exigen estados financieros auditados porque éstos proporcionan información útil para sus decisiones internas y externas, se reduce el riesgo de la inversión, se aumenta los beneficios del comercio, y se mejora la posición de inversión de la cartera de los individuos (Wallace, 1980).

Es importante destacar, lo expresado por American Accounting Association {AAA}, (1972), donde señala que:

la contabilidad es esencialmente un proceso de generación de información útil y cuantitativa de información económica y la auditoria determina el grado en que la información contable y/o los sistemas y procesos que lo han generado se ajustan a los criterios establecidos (p.23).

Los resultados de la auditoria son expresados en un certificado, que ayuda a los usuarios a determinar el grado de confianza que pueden depositar en la información recibida, la auditoria en sí, no crea nueva información, pero mejora su valor (AAA, 1972).

1.6.1.3 Teoría de Seguros

Esta teoría se relaciona con la exposición de responsabilidad del auditor y el auditado, la cual es conjunta y solidaria ante terceros por pérdidas atribuibles a estados financieros defectuosos. Sin embargo, el derecho consuetudinario indica que el auditor es

generalmente responsable solo ante terceros identificables (Wallace, 1980, p.21), y por ello, las firmas necesariamente evalúan los riesgos que se supone, pueden asumir al auditar a las gigantescas corporaciones empresariales (Garcia-Benau & Vico, 2003)

1.6.1.5 Teoría de la Legitimidad

La legitimidad corporativa es un concepto abstracto y se basa en las percepciones de la administración sobre las opiniones que los demás tienen, sobre las acciones de una corporación (O'Donovan, 2000, p.9), Así mismo, para explicar en qué consiste la legitimidad Suchman (1995), indica que:

la legitimidad es una percepción o suposición, en el sentido de que representa una reacción de los observadores a la organización tal y como la ven, por lo que la legitimidad se posee objetivamente, pero se crea subjetivamente. La legitimidad se construye socialmente en el sentido de que refleja una congruencia entre las creencias de los legitimados y las creencias compartidas de algún grupo social, por lo que la legitimidad depende de un público colectivo, independiente de los observadores particulares. Una organización puede desviarse de los individuos, los valores, y sin embargo conservar la legitimidad, porque la desviación no suscita la desaprobación pública. Cuando se dice que cierto patrón de conducta posee legitimidad, se afirma que algún grupo de observadores, en conjunto, acepta o apoya lo que esos observadores perciben como el patrón de conducta (p.574).

En consecuencia, la legitimidad de una empresa se ve amenazada cuando existe presión pública y una forma de manejarla, es utilizando los informes anuales, donde se muestre la congruencia entre las acciones y actividades de la corporación con los valores y puntos de vista públicos (O'Donovan, 2000), la divulgación estratégica de la información es una estrategia que las organizaciones a menudo usan en un esfuerzo por reestablecer la legitimidad organizacional (Hoque, 2018).

Las corporaciones han llegado gradualmente a reconocer, las críticas a sus actividades y su efecto en la sociedad, sin embargo, el reconocimiento del problema no lleva a su resolución automática, es por ello que el contrato social expreso o implícito, asegura

supervivencia y crecimiento a cualquier institución o negocio (Shocker & Sethi, 1973), en otras palabras, el contrato social se utiliza para describir el conjunto de expectativas que tiene una sociedad sobre la forma en que una organización debe llevar a cabo sus operaciones, y se espera su cumplimiento con los términos incorporados en él (Hoque, 2018. p.212). Ese contrato social es cumplido parcialmente en el momento en que la sociedad ha permitido a las empresas que asuman su rol económico con unas reglas básicas bajo las cuales se espera que la organización opere (Carroll, 1979,p. 500) y se constituye como el vehículo a través del cual el comportamiento empresarial se pone en conformidad con los objetivos de la sociedad (Wartick & Cochran, 1985, p.759).

En cuanto a la legitimidad de la auditoria, ésta se encuentra constantemente amenazada por el desajuste de las expectativas sobre y dentro del sistema que conllevan a presiones para la racionalización, formalización y transparencia de la misma (Power, 2003). Por tal motivo, “la auditoria como mecanismo de control debe crear legitimidad a través de la diligencia e independencia en su actuar” (Garcia-Benau & Vico, 2003,p.44).

1.6.2 Principales Teorías de RSC

1.6.2.1 Teorías Instrumentales

Estas teorías entienden que las corporaciones son un mecanismo para la creación de riqueza y ésta es su única responsabilidad social. Cualquier actividad social es aceptada si, y solo si, es consistente con la generación de riqueza, se considera teoría instrumental porque entiende la RSC como medio para obtener beneficios (Garriga & Melé, 2004), estas teorías se consideran de concepción unidimensional (Barrio, 2016).

Dentro de estas teorías instrumentales, según Garriga & Melé (2004) se encuentran tres subgrupos de teorías en función del objetivo propuesto:

- Maximizar el valor de los accionistas. el mayor representante de esta visión es Friedman (1970), quien indica que la “única responsabilidad de los negocios hacia la sociedad es la maximización de los beneficios para los accionistas dentro del marco legal y la ética”, debido a que son los accionistas –personas-, los que obtienen los ingresos y los reciben a través del mercado a partir de los recursos que poseen, ya tengan estos la forma de acciones corporativas, bonos, tierra o su capacidad personal (Friedman & Friedman, 1979).
- Lograr ventajas competitivas a través de estrategias. en este subgrupo se identifican tres enfoques:
 - a) Inversiones sociales en el contexto competitivo: según Porter & Kramer (2002), las compañías no funcionan aisladas de las sociedades que las rodean, cuanto más se relaciona una empresa con una mejora social, se obtiene más beneficios, sólo cuando los gastos corporativos producen simultáneamente beneficios sociales y económicos, la filantropía corporativa y el interés de los accionistas convergen.
 - b) Visión basada en los recursos naturales de la empresa y sus capacidades dinámicas. una empresa tiene una ventaja competitiva cuando está empleando una estrategia de creación de valor que no está siendo implementada simultáneamente por ningún competidor actual o potencial (Barney, 1991).
 - c) Estrategias para la base de la pirámide económica. según Prahalad (2002), las empresas deben tener estrategias que sirvan para aumentar el consumo de productos que se adapten a las necesidades de la población y puedan ser adquiridos por la base de la pirámide económica.

- *Marketing* con causa: es definido por Varadarajan & Menon (1988, p.60), como el proceso de formulación e implementación de actividades de *marketing* que se caracterizan por una oferta de la compañía a contribuir una cantidad específica a una causa designada, cuando los consumidores participan en intercambios que satisfacen los objetivos de la organización y los individuales.

1.6.2.2 Teoría de los *Stakeholders*

Freeman (1984), introduce la noción de que las organizaciones tienen partes interesadas y traza la historia de esta idea a través de varias áreas de investigación del pensamiento administrativo, en particular la planificación corporativa, la teoría de la organización, la teoría del sistema de responsabilidad social y la gestión estratégica.

Los ejecutivos deben tener cambios en cuanto a las relaciones con grupos internos como proveedores, clientes, propietarios y empleados, así como el surgimiento de otros grupos externos como el gobierno, la competencia extranjera, los ambientalistas, los defensores de los consumidores, los medios de comunicación, para manejar sus organizaciones efectivamente (Freeman, 1984).

La teoría de las partes interesadas proporciona una perspectiva razonada de cómo las empresas deberían gestionar sus relaciones con las partes interesadas para facilitar el desarrollo de la competitividad y alcanzar la idea del éxito sostenible (Parmar *et al.*, 2010, p.24). Ese conocimiento de las necesidades y expectativas de los grupos, así como la integración de los mismos es la herramienta para el éxito de un posicionamiento socialmente responsable (Forética, 2009).

Con el conocimiento de las expectativas de los grupos de interés y basándose en esa referencia, el auditor verifica si lo que la empresa afirma es cierto, si existen posibles reclamaciones y así garantiza la efectividad del dialogo con los *stakeholders*, sin emitir juicios morales (Granda & Trujillo, 2011).

Para finalizar, es importante señalar que, las partes interesadas influyen no solamente en los informes sociales, numerosos estudios indican que influyen en la presentación de información financiera, en el establecimiento de normas internacionales de información financiera e inclusive en la selección de un auditor, y estas influencias están interconectadas (Parmar *et al.*, 2010).

1.6.2.3 Teorías Políticas

Para Garriga & Melé (2004), en este grupo el poder social de las corporaciones se enfatiza, específicamente en la relación con la sociedad y su responsabilidad en el ámbito político asociado a éste poder que puede conllevar a las corporaciones a aceptar derechos y deberes sociales o a participar en determinada cooperación social, en este grupo se pueden distinguir según los autores tres categorías:

- Teoría del constitucionalismo político. para Davis (1960) a medida que se producen cambios significativos en aspectos sociales, económicos y culturales, es apropiado – incluso mandato- que los empresarios reexaminen su papel y sus funciones en la sociedad. debido a que tienen una obligación con la comunidad en lo referente a los desarrollos que afectan al bienestar público. Es así, como el autor formula dos principios (Davis,1967) de cómo debe ser gestionado el poder social desde las empresas:
 - a. la ecuación de responsabilidad del poder: Existe una relación que debe ser equilibrada entre las responsabilidades sociales del empresario y la cantidad de poder social.
 - b. la ley de hierro de la responsabilidad: la cual establece que en la medida en que los empresarios no acepten las obligaciones de responsabilidad social en la medida que éstas surjan, otros grupos eventualmente intervendrán para asumir esas responsabilidades, y las empresas obviamente perderán su posición en la sociedad por no utilizar su poder social.
- Teoría del contrato social entre la empresa y la sociedad. Donaldson (1982) considera que las empresas tienen responsabilidad ante la sociedad mediante un

contrato social, ésta teoría según el autor no corresponde a una teoría de “contrato” sino a una teoría “funcional” para descubrir los propósitos productivos de las organizaciones (Donaldson, 1990, p.38).

Más adelante Donaldson & Dunfee (1994), proponen la “Teoría Integral de los Contratos Sociales”, que integra dos tipos de contratos: el normativo y el implícito. Esta teoría reconoce obligaciones éticas basadas en dos niveles de consentimiento: primero en un contrato teórico “macro social” apelando a los contratistas racionales¹¹ y segundo en un contrato “micro social” entre los miembros de comunidades locales.

En 1999 los autores Donaldson & Dunfee, exponen lo referente al contrato micro social e indican que existen diferencias culturales en las actividades comerciales de las corporaciones y por ello debe haber un marco donde deban acordar las reglas básicas a tener en cuenta en sus negociaciones respetando el derecho de otras culturas a conformar sus propios valores culturales y económicos.

El contrato macro social por otro lado, según Donaldson & Dunfee (2000, p.10) establece normas denominadas “hipernormas” que son fundamentales y básicas, y se distinguen en una convergencia de pensamiento religioso, político y filosófico, además implican que los actores económicos tienen la obligación de apoyar políticas eficientes e instituciones que promuevan la libertad y el debido proceso.

- Teoría de la ciudadanía corporativa. Para Garriga & Melé (2004), el concepto de ciudadanía corporativa ha conllevado a un sentido de pertenencia a una comunidad, las empresas cada vez, tienen más claro que necesitan tener en cuenta a la comunidad en la que operan. A su vez, Wood (1991), indica que las cuestiones sociales, las presiones ambientales, las preocupaciones de las partes interesadas, adquieren

¹¹ En el texto *Precis for ties that Bind* escrito por Donaldson & Dufee definen contratista racional como aquel que no está afectado por inconsistencias o confusión lógica. Se encuentran bien informados, es decir conocen la gama de hechos aceptados en ese momento como verdadera.

coherencia y dirección cuando impactan dentro del marco de trabajo del desempeño social corporativo.

El termino ciudadanía corporativa es vista por Matten & Crane (2005), bajo dos puntos de vista: (1) visión limitada que se refiere a la participación de las corporaciones en términos de filantropía, (2) visión equivalente a ciudadanía corporativa la cual se combina con la concepción existente a RSE.

Los autores (Matten & Crane, 2005, p.175), concluyen que la corporaciones entran en la zona de la ciudadanía de forma discrecional, debido a que no hay un marco político o jurídico que instale una responsabilidad corporativa, pero si lo hacen es digno de elogio y la sociedad estaría feliz de que las corporaciones llenen este vacío.

1.6.2.4 Teorías Integrativas

En este grupo de teorías, se considera que los negocios deben integrar las demandas sociales y éstos dependen de la sociedad para su continuidad y crecimiento e incluso para la existencia propia del negocio (Garriga & Melé, 2004).

- Gestión de activos sociales. Wartick & Ruden (1986, p.124) definen la gestión de los activos sociales como el proceso por el cual la corporación puede evaluar y responder a los problemas sociales y políticos que pueden tener un impacto sobre la empresa.

Ackerman (1973), propone que, a largo plazo, las empresas más exitosas serán aquellas que puedan lograr tanto la capacidad de respuesta social como un buen rendimiento económico, por lo tanto, es preciso señalar que, la responsabilidad implique tener un comportamiento corporativo hasta un nivel donde es coherente con las normas, valores y expectativas sociales predominantes de rendimiento (Sethi, 1975).

Es así, como el comportamiento de las empresas que adoptan el principio de responsabilidad pública, se alinean estrechamente con el interés público, sin embargo, es difícil llegar a un consenso de lo que es comportamiento socialmente responsable, lo que conlleva a que la responsabilidad no debe ser vista como un conjunto de resultados sino como un proceso (Jones, 1980).

Más adelante, Vogel (1986), estudia sobre los reglamentos gubernamentales y su formulación y analiza como una corporación puede actuar irresponsablemente siguiendo las leyes, o violar una regulación particular pero ser socialmente responsable, y considera que los juicios éticos deben hacerse sobre una base de principios especificados y aplicados de forma coherente.

- El principio de responsabilidad pública. Post & Preston (1975, p.2), indican que, a través del proceso de políticas públicas, los miembros de la sociedad – individuos, organizaciones y grupos de interés –identifican los temas de interés público, exploran puntos de vista conflictivos, negocian y si se logra un acuerdo, establecen objetivos y seleccionan medios para obtenerlo. Más adelante, en 1981 los profesores Preston Lee & Post, con base en los ejemplos analizados por el profesor Jones consideran:

la política pública es la que proporciona el marco básico y de orientación para el comportamiento de las empresas con respecto a los temas sociales, y esa aceptación consciente del papel de la política como fuente principal de orientación en áreas de la preocupación social, es lo que puede reducir en gran medida la necesidad de mecanismos de regulación explícitos y simultáneamente reforzar la legitimidad de la empresa como participante en la sociedad y en los procesos políticos. Con el desarrollo del conjunto de principios de participación política corporativa, se demuestra el compromiso de la empresa con la responsabilidad pública y rendición de cuentas en un esfuerzo por armonizar las expectativas del público y la política de negocios (p.61-62).

- Gestión de los *stakeholders*. Mitchell, Agle, & Wood (1997) proponen, una orientación que los gerentes deben tener en cuenta al momento de priorizar la atención a los *stakeholders*, de acuerdo a los atributos de poder (influir), legitimidad (relación) y

urgencia (sensibilidad al tiempo o la importancia de la reclamación) con la empresa, y por consiguiente, la respuesta de la empresa ante la influencia de todo el conjunto de *stakeholders*, no de manera individual, sino de manera simultánea a la estructura de la red de partes interesadas (Rowley, 1997), ésta teoría fue demostrada por Agle, Mitchell, & Sonnenfeld (1999, p.520) donde los autores comprueban que, esos atributos de los stakeholders si afectan el grado que los altos gerentes dan prioridad a las partes interesadas que compiten entre sí.

- Actuación social corporativa. Carroll (1979) sugiere un modelo de rendimiento corporativo que intenta articular tres dimensiones: 1) definición de RSE, 2) que cuestiones debe abordar esa responsabilidad social, 3) Elegir la filosofía de respuesta a los problemas sociales por considerarlas clave en un marco conceptual que tiene como objetivo ayudar a los gerentes a conceptualizar temas claves en su actuación social.

Luego, Wartick & Cochran (1985), ampliaron el enfoque de Carroll que sugiere la participación de la empresa desde tres principios: socialmente responsable, gestión pública para abordar asuntos sociales y el proceso de respuesta social, de igual manera, cabe mencionar el trabajo realizado por Wood (1991b), donde desarrolla un modelo de desempeño social corporativo compuesto por principios de RSE, procesos de respuesta social corporativa y resultados del comportamiento corporativo.

1.6.2.5 Teorías Éticas

En este grupo, se entiende que la relación entre la empresa y la sociedad es incrustada con valores éticos. Esto conduce a una visión de la RSC desde una perspectiva ética que trae como consecuencia aceptar la responsabilidad como una obligación ética por encima de cualquier otra consideración (Garriga & Melé, 2004).

Desde este enfoque los autores distingues cuatro grupos:

- Teoría normativa de los stakeholders. Freeman (1984) explora un enfoque llamado “enfoque de las partes interesadas”, en donde da un valor a los stakeholders, y a su vez trata, en términos prácticos, cómo los ejecutivos pueden usar el concepto, marco, filosofía y procesos de las partes interesadas para manejar las organizaciones efectivamente. Esta visión conecta los negocios y el capitalismo con la ética.

Posteriormente, Freeman (2004) hace una revisión del desarrollo que ha tenido el enfoque de gestión de partes interesadas e indica que:

la priorización de las partes interesadas es más que una tarea completa de evaluación de la fuerza de sus intereses sobre la base del poder económico o político. La valoración y la estrategia empresarial de una empresa pueden dictar las prioridades de las asociaciones particulares y desanimar a otros. Por lo tanto, un enfoque de las partes interesadas permite a la gerencia incorporar los análisis estratégicos tradicionales con los valores y la dirección que son exclusivos de esa organización (P.237).

Donaldson & Preston (1995), basaron su teoría de las partes interesadas bajo las ideas:

- a. los interesados son personas o grupos con intereses legítimos en los procesos y/o aspectos sustanciales de la sociedad.
 - b. los intereses de todas las partes interesadas tienen un valor intrínseco, es decir cada grupo de interesados merece ser considerado por su propio bien y no sólo por su capacidad de promover los intereses de algún otro grupo como los propietarios de las acciones.
- Derechos Universales. Un ejemplo es el Pacto Mundial de las Naciones Unidas que fue lanzado ante el Foro Económico Mundial el 31 de enero de 1999 y su esencia son diez principios basados en Declaraciones y Convenciones Universales.

- Desarrollo sostenible. Este enfoque tiene su origen en 1987 con el informe *Brutland* de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de las naciones Unidas y supone la sostenibilidad como un compromiso que brinde oportunidades para suplir las necesidades de las generaciones actuales y futuras (Gladwin *et al.*, 1995).
- Perspectiva del bien común en las organizaciones. Este modelo se basa en la idea del bien común, a través de tres propuestas: fundamentalidad, excelencia e integración, indicando que los gerentes deben usar el criterio de juicio, como orientación o brújula moral, donde ellos tengan un horizonte que va más allá del accionista y los modelos de *stakeholders* (Naughton *et al.*, 1995).

Melé (2009) señala, que existen varias razones que impulsan la introducción de práctica y programas éticos en las organizaciones empresariales, entre ellas:

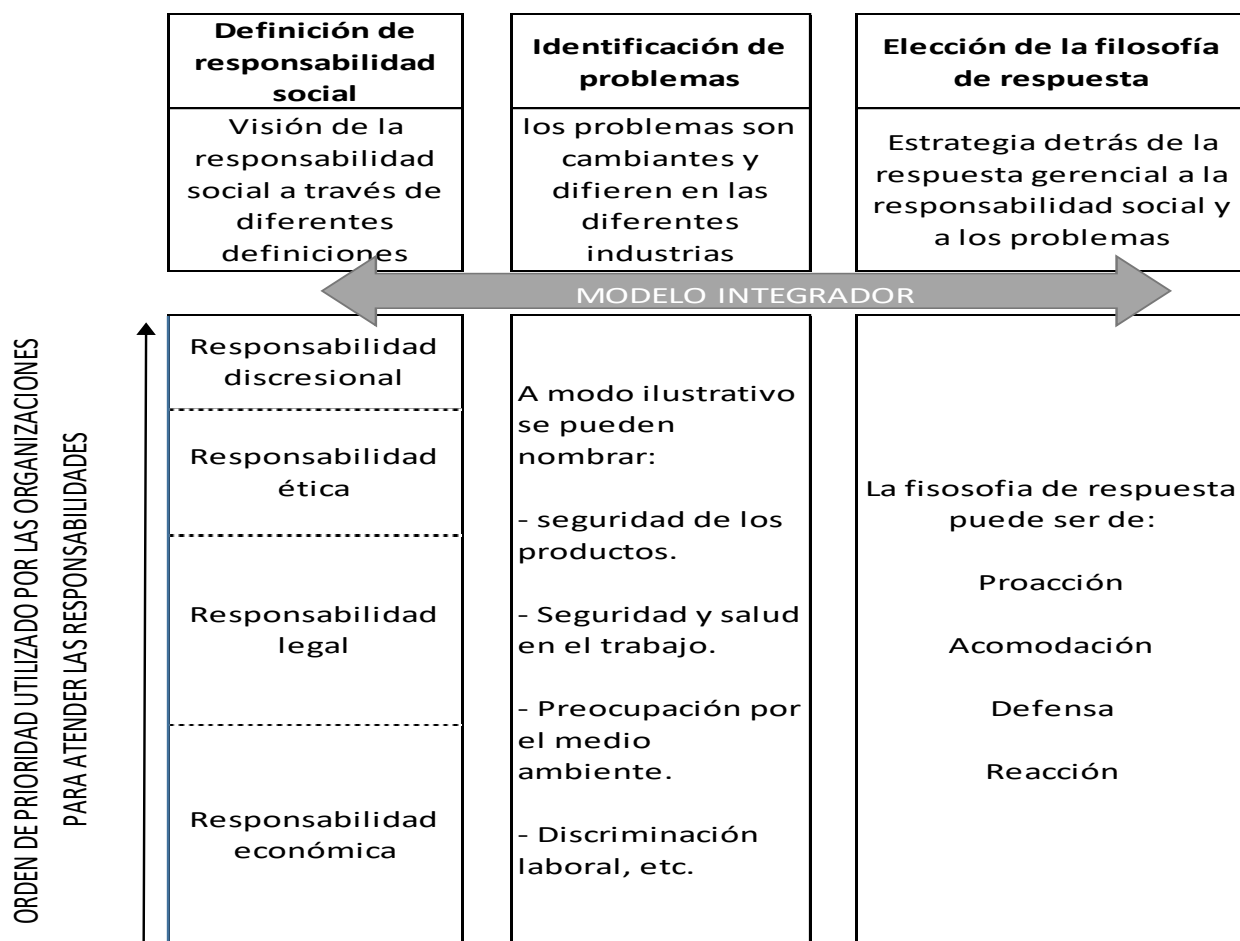
- 1) la recuperación de la imagen tras los escándalos empresariales
- 2) evitar el riesgo de perder una imagen favorable o de ser demandado por mala conducta.
- 3) construir una reputación corporativa,
- 4) mejorar la relación con los grupos de interés y
- 5) actuar con un compromiso ético genuino (P.21).

1.6.3 Modelos de Actuación Social Corporativa

1.6.3.1 Modelo de Actuación Social Corporativa de Carroll

El modelo que expone Carroll (1979), pretende “ayudar a comprender las principales facetas del desempeño social integrándola a las preocupaciones económicas y coloca las expectativas ética y discrecionales en un marco económico y legal racional que puede usarse como herramienta de planificación y de diagnóstico a la resolución de problemas a través de tres dimensiones”: (figura 1)

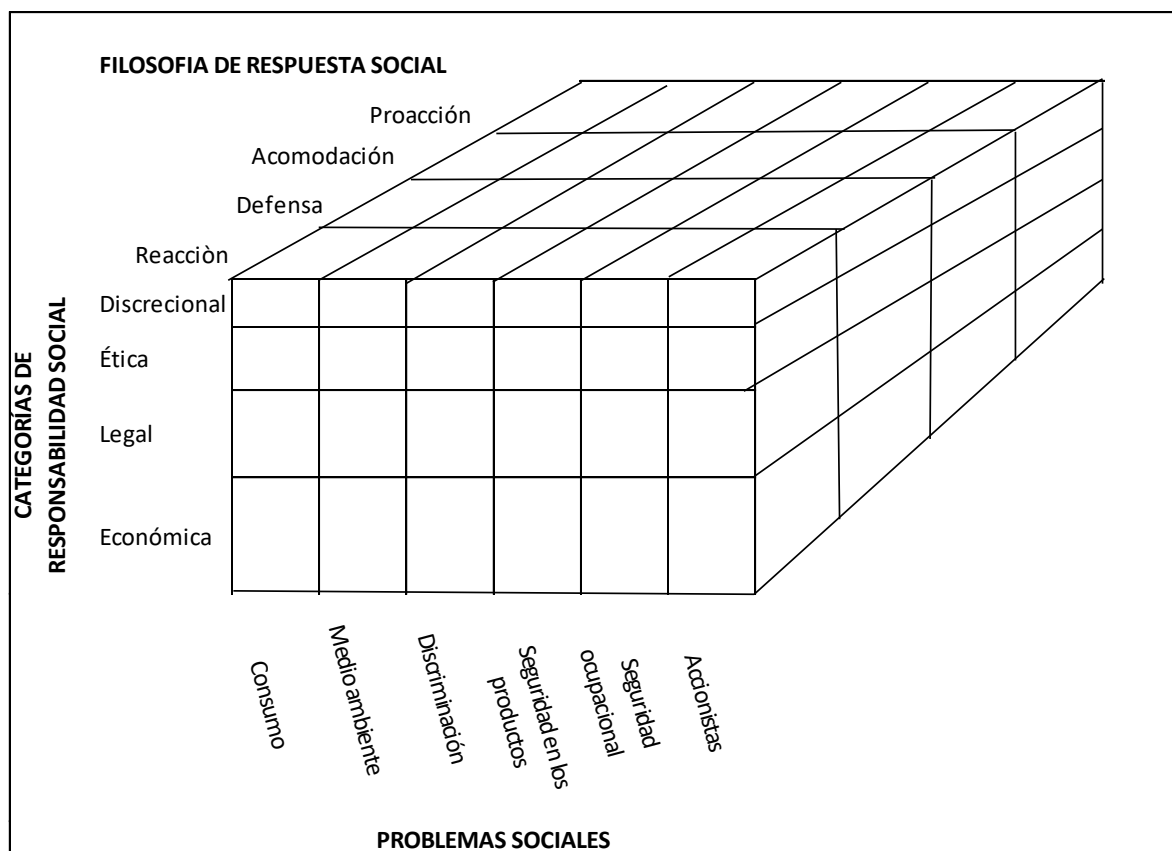
Figura 1. Dimensiones del modelo de actuación social corporativa de Carroll



Fuente: Propia a partir de Carroll, (1979)

A partir de las tres dimensiones, Carroll (1979), presenta su modelo conceptual para comprender desempeño social corporativo (figura 2), que ayuda al gerente a identificar en que categoría se puede ubicar la organización y lograr un programa de desempeño social bien administrado.

Figura 2. Modelo de Actuación Social Corporativa de Carroll



Fuente: Carroll (1979)

1.6.3.2 Modelo de Actuación Social Corporativa de Wartick y Cochran

En su obra Wartick & Cochran (1985), dan continuidad al modelo de Carroll (1979), argumentando una evolución dinámica del mismo y “sugieren que la participación social corporativa, se basa en i) los principios de responsabilidad social que incluye responsabilidades económicas y públicas, ii) el proceso de respuesta social que surge del debate de los tres retos de la responsabilidad y iii) las políticas de la gestión de problemas sociales (Figura 3), cada uno con una orientación y dirección, proporcionando una conceptualización integrada de la participación social corporativa”.

Figura 3. Modelo de desempeño social corporativo de Wartick & Cochran



Fuente: Wartick & Cochran (1985)

1.6.3.3 Modelo de actuación social corporativa de Wood

El desempeño social corporativo es definido por Wood (1991^a, p. 693), como la configuración de una organización empresarial de principios de responsabilidad social, procesos de respuesta social, y políticas, programas y resultados observables y su relación con las relaciones sociales de la empresa (figura 4).

Figura 4. Modelo de Actuación Social Corporativa de Wood

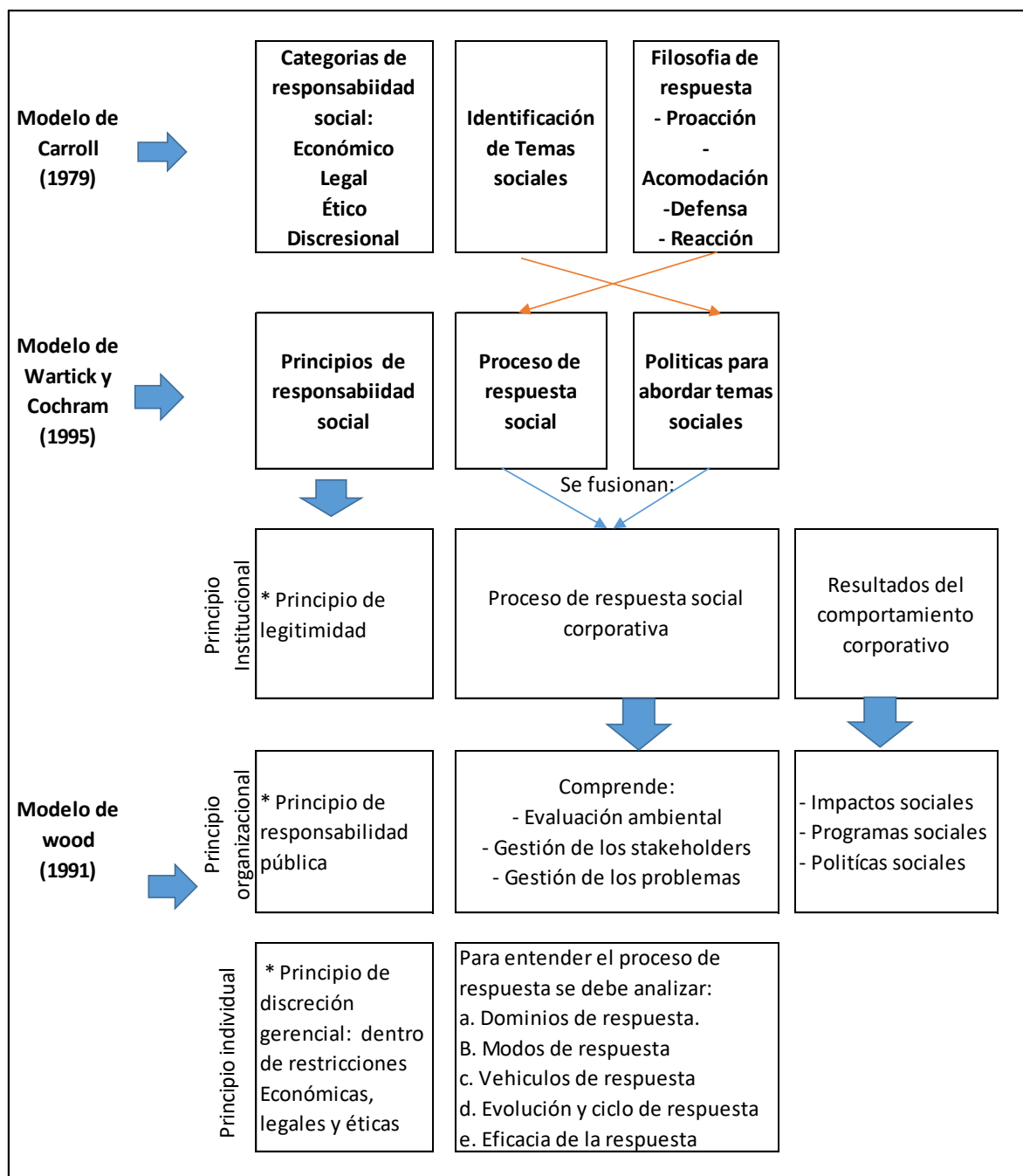


Fuente Wood, (1991b)

Wood (1991a), a partir de los modelos presentados por Carroll y Wartick y Cochram,

reformula el modelo de desempeño social corporativo (figura 5), donde los principios de responsabilidad social se enmarcan a nivel institucional, organizacional e individual, los procesos de respuesta social se muestran como evaluación ambiental, gestión de las partes interesadas y gestión de los problemas y los resultados se plantean como impactos sociales, programas y políticas” (p. 691).

Figura 5. Esquema Modelo de Carroll y Wartick y Cochram al modelo de Wood



Fuente propia: a partir de Carroll, (1979), Wartick & Cochran, (1985), Wood, (1991^a)

Wood (1991a,p.692) señala que el modelo de Wartick & Cochran,(1985), tiene problemas sin resolver: i) utiliza el termino de desempeño como acciones y resultado y no como interacción o integración, ii) la capacidad de respuesta no es un proceso único, es un conjunto de procesos, y ii) hablar sólo de políticas en temas sociales es muy “restrictivo”.

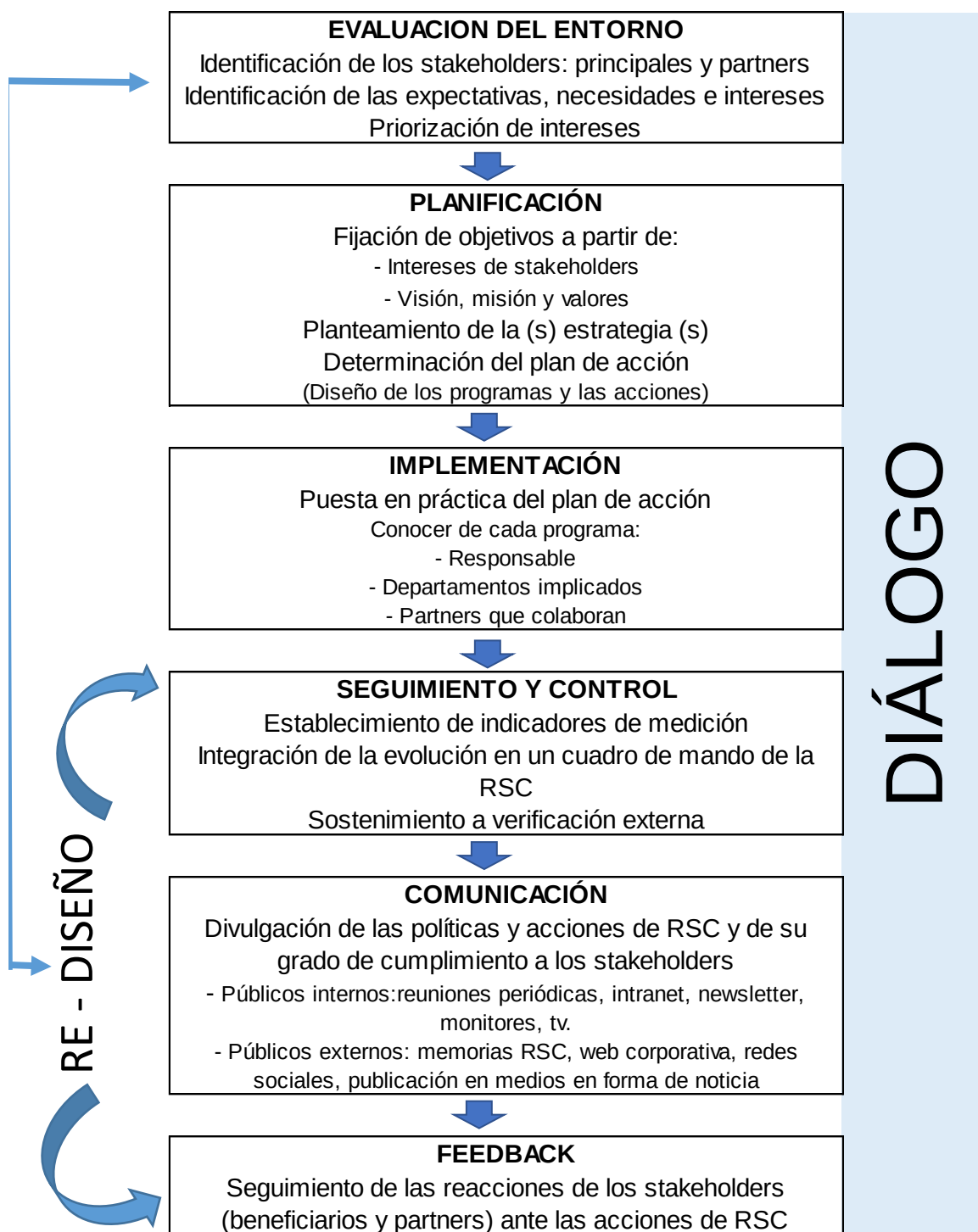
1.6.3.4 Modelo Dinámico de Gestión de la RSC de Barrios

Barrio (2016), “propone un modelo (figura 6) en el que explica el proceso ideal de la gestión de RSC por parte de las organizaciones en seis fases:

- Evaluación del entorno: comprende las diferentes actividades orientadas a explorar el contexto en el que se ubica la empresa.
- Planificación: se divide en tres etapas: establecimiento objetivo del plan, planteamiento de la estrategia (s), y determinación del plan de acción.
- Implementación: ejecución de los programas y acciones del plan de acción.
- Seguimiento y control: comprende los mecanismos de los que dispone la organización para conocer si los objetivos marcados están siendo alcanzados.
- Comunicación: incluye todas las actividades que realiza la organización para dar a conocer el plan de RSC de la compañía.
- *Feedback*: engloba los mecanismos para conocer como los *stakeholders* valoran la RSC que realiza la organización.

El modelo incluye un proceso de re-diseño de la fase de planificación a partir de los resultados obtenidos en las fases de seguimiento y control y *feedback*, la mayor aportación del modelo es el dialogo establecido por la organización con los diferentes *stakeholders* durante el proceso de gestión de RSC, para favorecer las diferentes fases, porque facilita la relación con los grupos de interés (p.310).

Figura 6. Modelo Dinámico de gestión de RSC de Barrio



Fuente: Barrio (2016)

1.7 MARCO LEGAL

Según Padilla (2014):

la mayor parte de los instrumentos de los que se sirve la RSC son de carácter voluntario, corresponden al denominado régimen de ley blanda (*soft law*), y comprende declaraciones de organismos internacionales, guías y estándares, esquemas de certificación y los mecanismos de reporte para la empresa (P.56).

Al abordar el tema de la RSE, resulta importante conocer la normatividad vigente nacional al respecto.

Aunque la Constitución Política de Colombia (1991) (CN), no contempla la expresión “responsabilidad social empresarial”, Acevedo-Guerrero *et al.*, (2013) señalan, que “en el escenario territorial es factible establecer el fundamento constitucional de la RSE desde una fórmula presente en la misma Carta” (p.320).

Artículo 333: La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley. La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades. La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial. El estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional. La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultura de la Nación.

En Colombia, los principios primero y segundo del *Global Compact* fueron recogidos en la Constitución de 1991 y comprenden los derechos fundamentales que cuentan con protección del Estado, por medio de mecanismos preferentes y sumarios, como la acción de tutela y la acción de cumplimiento (Padilla, 2014, p. 71).

Los principios del Pacto Global en materia de derechos laborales según Padilla (2014) son recogidos en la legislación laboral colombiana en:

Artículo 25 de la Constitución Política (C.N.): “el trabajo es un derecho y una obligación social y goza, en todas sus modalidades de la especial protección del Estado. Toda persona tiene derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas”.

Artículo 55 de la C.N.: “se garantiza el derecho de negociación colectiva para regular las relaciones laborales, con las excepciones que señale la ley. Es deber del Estado promover la concertación y los demás medios para la solución pacífica de los conflictos colectivos de trabajo”.

Artículo 17 de la C.N.: “se prohíben la esclavitud, la servidumbre y la trata de seres humanos en todas sus formas”.

Artículo 44 de la C.N.: “son derechos fundamentales de los niños.... Serán protegidos contra toda forma de abandono ...explotación laboral o económica y trabajos riesgosos”.

Artículo 53 de la C.N.: “igualdad de oportunidades para los trabajadores; remuneración mínima vital y móvil, proporcional a la cantidad y calidad de trabajo, estabilidad en el empleo, irrenunciabilidad a los beneficios mínimos establecidos en normas laborales...”

Artículo 54 de la C.N.: “es obligación del Estado y de los empleadores ofrecer formación y habilitación profesional y técnica a quienes lo requieran. El Estado debe propiciar la ubicación laboral de las personas en edad de trabajar y garantizar a los minusválidos el derecho a un trabajo acorde con sus condiciones de salud”.

Con relación a los tres principios medioambientales, éstos según Padilla (2014), se encuentran contemplados en la legislación colombiana en los siguientes artículos:

Artículo 79 de la C.N.: “todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La Ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo.

Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines”.

Artículo 80 de la C.N.: “el Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución.

Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados. Así mismo, cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas”.

Artículo 95 numeral 8 de la C.N.: “proteger los recursos culturales y naturales del país y velar por la conservación de un ambiente sano”.

En materia de corrupción, Padilla (2014, p.75) indica que:

... a partir de la Constitución de 1991, el entramado institucional para contrarrestar la corrupción en Colombia quedó formado por dos entes de control: la Contraloría General de la República (CGR) y la Procuraduría General de la Nación (PGN) y por un ente acusador, la Fiscalía General de la Nación (FGN) y con la Ley 1474 de 2011 se crea el Estatuto Anticorrupción, orientado a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.

Ley 99 de 1993: Por medio de la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales, renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA.

Ley 164 de 1994: Por medio de la cual se aprueba la “Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático”.

Antes de 2010, no existía pronunciamiento emanado de la Máxima Corporación encargada de proteger la Constitución, que tratase de forma explícita la cuestión de la RSE más allá de la amplia deliberación sobre la función social de toda empresa hasta la Sentencia T-247 de 2010 (Acevedo-Guerrero *et al.*, 2013).

Sentencia T.247 de 2010 Magistrado Ponente (MP). Humberto Antonio Sierra Porto: Al ser la empresa un actor que se involucra en una determinada comunidad; cuyas acciones pueden repercutir positiva y negativamente en dicha comunidad; cuyo poder se manifiesta en los aspectos financiero, político, social, ambiental, laboral, entre otros; y cuya capacidad de acción es de las mayores al interior de las comunidades en que se encuentra, surge una amplia variedad de posibilidades de acción con miras a que la empresa repercuta de manera positiva en la comunidad o comunidades en que desarrolla su actividad.

La responsabilidad social no consiste únicamente en ser consciente de dicha posibilidad, sino de asumirla con compromiso social, encaminando esfuerzos a que, en ejercicio de su capacidad de acción, parte de las actividades desarrolladas por las empresas tengan como objetivo principal la promoción del bienestar social de la comunidad. La responsabilidad social como principio de acción empresarial viene a complementar, y a enriquecer, el que hasta ahora había sido el núcleo teleológico de su actividad: el ánimo de lucro.....

Conviene anotar, que en Colombia mediante la Ley 1479 de 2011 del 28 de septiembre de 2011, se aprueba la decisión del Consejo de la OCDE, que establece un centro de desarrollo de la organización adoptado por el propio Consejo en su vigésima novena reunión en París el 22 de octubre de 1962, y el acuerdo mediante canje de notas entre el gobierno de Colombia y la Secretaría General del OCDE para la vinculación de nuestro país como miembro del centro de desarrollo de este organismo concluido el 24 de julio de 2008.

Aunque, el aseguramiento de los informes no financieros es voluntario, es preciso, destacar que mediante la Ley 1314 de 2009, artículo 5, se define qué son las normas de

aseguramiento de la información, con una redacción similar a la contenida en el Artículo 7 de la Ley 43 de 1990, sobre Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (Montaño & Rendón, 2017).

Con relación a las Normas de Aseguramiento de la información, el artículo 5 de la Ley 1314 de 2009, señala:

Artículo 5 Ley 1314 de 2009: De las normas de aseguramiento de información. ..., se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta a la anterior....

El Decreto 302 de 2015¹², por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, señala en su artículo 1:

... expídase el Marco Técnico Normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas Internacionales de Auditoria (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC), las Normas Internacionales de Trabajo de Revisión (NITR), las Normas Internacionales de Trabajo para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría... (ver anexo 1).

Por su parte, el Decreto 2270 de 2019, por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1, y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona el Anexo No. 6 de 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de

¹² Incorporado al Decreto 2420 de 2015 como Anexo 4.

Aseguramiento de la Información, en su artículo 3 hace referencia a la compilación y actualización del marco técnico de las normas de aseguramiento de información:

“Compílese y actualícese el marco técnico de las Normas de Aseguramiento de Información dispuesto en los anexos 4, 4.1 y 4.2 del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015 en un único Anexo denominado <<anexo técnico compilatorio y actualizado 4-2019, de las normas de aseguramiento de la información >>”.

Es importante señalar que este decreto según el artículo 7, rige a partir de la fecha de publicación en el Diario Oficial, observando lo siguiente en el numeral dos (2):

“El anexo técnico señalado en el artículo 3 precedente y que hace parte integral del presente Decreto, será aplicable a partir del 1 de enero del año 2020, fecha a partir de la cual se derogan los anexos 4,4.1 y 4,2 del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información...”

1.8METODOLOGÍA

Para el logro de cada uno de los objetivos propuestos en la investigación, se realizará el estudio de los informes de RSC o memorias de sostenibilidad de empresas colombianas que aparecen en la base de datos del GRI en el período comprendido entre el 2014 al 2019 (gráfica 1) último reporte disponible para la recopilación de datos.

1.8.1 Tipo de Estudio

El tipo de estudio es descriptivo¹³, porque permite describir tendencias y observar situaciones sobre el tema de aseguramiento para construir una base de investigación que

¹³ Los estudios descriptivos son la base de las investigaciones correlacionales, las cuales a su vez proporcionan información para llevar a cabo estudios explicativos que generan un sentido de entendimiento y están muy estructurados. Los estudios descriptivos son útiles para mostrar con precisión las dimensiones de un fenómeno, suceso, comunidad, contexto o situación (Hernandez *et al.*, 2010,p.92)

principalmente, utilizará el tipo de estudio correlacional¹⁴, con lo cual se busca identificar el grado de asociación que existe entre las diversas variables para establecer comparaciones y dar respuesta a los interrogantes planteados. Otro aspecto importante de indicar es que:

los estudios correlacionales se distinguen de los descriptivos principalmente en que, mientras que estos últimos se centran en medir con precisión las variables individuales, los primeros evalúan, con la mayor exactitud posible, el grado de vinculación entre dos o más variables, pudiéndose incluir varios pares de evaluaciones de esa naturaleza en una sola investigación (Hernandez, Fernandez, & Baptista, 2010, p.94).

1.8.2 Método de Investigación

El método utilizado en esta investigación es de carácter hipotético-deductivo¹⁵, porque a partir de situaciones generales, observadas en el proceso de aseguramiento de los informes de RSC, se podrán identificar explicaciones particulares. En ese sentido, Méndez (2011), señala que de la teoría general acerca de una situación, es posible explicar hechos particulares, que derivan en expresiones lógicas denominadas “hipótesis”¹⁶, las cuales son sometidas a prueba (Hernandez *et al.*, 2010).

Adicionalmente, se recurre al método analítico, al descomponer el objeto de estudio en sus elementos más simples, para a partir de estos, reconstruir la estructura general a estudiar en su conjunto (Hernandez *et al.*, 2010). En esta investigación, el método de análisis permitirá observar con detenimiento, los datos obtenidos a partir de la estadística

¹⁴ Los estudios correccionales son útiles para saber cómo se puede comportar un concepto o una variable, al conocer el comportamiento de otra variable vinculada. (Hernandez *et al.*, 2010,p.94)

¹⁵ De acuerdo con el método hipotético-deductivo, la lógica de la investigación científica se basa en la formulación de una ley universal y en el establecimiento de condiciones iniciales relevantes que constituyen la premisa básica para la construcción de teorías. Dicha ley universal se deriva de especulaciones o conjeturas más que de consideraciones inductivistas. Así las cosas, la ley universal puede corresponder a una proposición como la siguiente: Si “X sucede, Y sucede” o en forma estocástica: “ X sucede si Y sucede con probabilidad P” (Hernandez, 2008).

¹⁶ La hipótesis es una explicación tentativa, que explica un conjunto de hechos y puede probarse mediante una investigación adicional (Mourougan & Sethuraman, 2017)

descriptiva, así como integrar, establecer, desarrollar y responder a las posibles relaciones existentes entre las variables objeto de estudio, mediante un análisis multivariante. De igual manera, este método asiste el planteamiento de las hipótesis propuestas al abordar esta indagación, y posteriormente, la fase de análisis e interpretación de los resultados obtenidos a la luz del análisis de contenido, en este caso, principalmente de los informes de sostenibilidad y/o RSC y los memorandos de revisión de aseguramiento. Esto, finalmente, con el propósito de “determinar el papel del aseguramiento como generador de confianza y credibilidad, en las memorias de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) en el contexto colombiano”.

1.8.3 Fuentes de Información

En esta investigación sólo se utilizarán fuentes secundarias de carácter documental como libros, tesis doctorales, artículos de revistas científicas, legislación vigente relacionada con la RSC, Informes financieros, Memorias de RSC y las declaraciones externas de aseguramiento que las acompaña, correspondientes al periodo comprendido entre el 2014 al 2019, publicadas por las empresas objeto de estudio desde la web GRI o su página institucional.

1.8.4 Tratamiento de la Información

El tratamiento de los datos corresponde a un estudio longitudinal, que recolecta información a través de un período de tiempo, en este caso del 2014 al 2019.

Aquí, se emplea el método de análisis de contenido como técnica de interpretación de textos escritos a partir de un tipo de lectura que sigue el método científico; es decir, es sistemática, objetiva, replicable y válida (Abela, 2002). Se tomarán entonces, cada uno de los informes no financieros que emiten las empresas objeto de estudio y dirigidos a sus *stakeholders* en el lapso de estudio, al igual que su respectivo informe de aseguramiento, y las demás publicaciones de origen externo que den razón del

comportamiento socio-económico de las organizaciones. Lo anterior, se revisará de manera ordenada y rigurosa, teniendo en cuenta los objetivos y planteamientos de la investigación para avanzar en la comprensión e interpretación del tema de estudio, que por ser un tema social es complejo (Barrera *et al.*, 2012).

1.8.5 Técnicas de Investigación

1.8.5.1 Primera Fase

A través del análisis documental, se buscará información sobre la teoría de RSC y de auditoría, enfoques de la RSC, aspectos legales de la misma, seleccionando fuentes secundarias que, en su descripción, detallen el tema objeto de investigación. Esta fase corresponde a una investigación cualitativa con el fin de comprender los conceptos desde lo planteado por diferentes autores representativos a partir de la literatura existente y recopilada en las fuentes documentales (Vargas *et al.*, 2015).

En segunda instancia, para determinar de qué factores depende que las compañías objeto de estudio aseguren externamente los informes de RSC en el contexto colombiano, en el lapso 2014 al 2019; se realizará un estudio empleando el modelo de regresión logística por medio del *software SPSS*. Por consiguiente, se utilizará como variable dependiente la decisión de aseguramiento (variable dicotómica) que toma el valor 1 si la empresa asegura y 0 en caso contrario; esta codificación se ha utilizado en estudios previos por ejemplo Cuadrado-Ballesteros, Martínez-Ferrero, & García-Sánchez (2017), Sierra-García *et al.* (2014), García-Benau *et al.* (2012) y Simnett *et al.* (2009) entre otros. Como variables independientes¹⁷ se plantean las siguientes variables categóricas¹⁸: el año (que va del 2014 al 2019), tamaño de la empresa, registro en Bolsa de valores de Colombia (BVC) y sector al que pertenece la compañía (variable categórica

¹⁷ La variable independiente resulta de interés, ya que hipotéticamente será una de las causas que producen el efecto supuesto. Para obtener evidencia de esta supuesta relación causal, se manipula la variable independiente y se observa si la dependiente varía o no (R. Hernandez *et al.*, 2010)

¹⁸ Que tienen tres o más criterios de clasificación (R. Hernandez *et al.*, 2010)

con 6 categorías); y como variables continuas¹⁹: rentabilidad anual, patrimonio, rentabilidad de la empresa medida por el ROA (Rentabilidad anual/activo total), apalancamiento de la empresa medido por la deuda total sobre activos totales.

“En síntesis, el modelo de regresión multivalente²⁰ sería el siguiente:”

$$Y = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p + \varepsilon$$

“Donde:”

Y= Variable dependiente

X= Variables independientes

β_0 = Término independiente. Es el valor esperado de Y cuando $x_1, \dots, x_p$ son cero

$\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_p$ son los coeficientes parciales de la regresión:

- β_1 mide el cambio en Y por cada cambio unitario en x_1 , manteniendo $x_2, x_3, \dots, x_p$ constantes.
- β_2 mide el cambio en Y por cada cambio unitario en x_2 , manteniendo $x_1, x_3, \dots, x_p$ constantes.
- β_p mide el cambio en Y por cada cambio unitario en x_p , manteniendo $x_1, x_2, \dots, x_{p-1}$ constantes.

ε = Es el error de observación debido a variables no controladas

El modelo a aplicar sería:

$$\text{Aseguramiento: } \beta_1 \text{ Año} + \beta_2 \text{ Sector} + \beta_3 \text{ Tamaño} + \beta_4 \text{ Registra en BVC} + \beta_5 \text{ Rentabilidad} + \beta_7 \text{ Patrimonio} \\ + \beta_8 \text{ ROA} + \beta_9 \text{ Apalancamiento} + \varepsilon$$

Donde:

- Aseguramiento: Si el informe de sostenibilidad está asegurado externamente 1. De lo contrario 0.
- Año: presentación del informe de sostenibilidad desde el 2014 al 2019
- Sector: De acuerdo a clasificación sectorial de la BVC al corte diciembre 2019

¹⁹ Variable continua es aquella que puede asumir cualquier valor numérico dentro de un intervalo de valores (Flores, 2007)

²⁰ La regresión multivariante, es un instrumento estadístico de análisis multivariado, de uso tanto explicativo como predictivo. Resulta útil su empleo cuando se tiene una variable dependiente dicotómica (un atributo cuya ausencia o presencia se ha puntuado con valores cero y uno respectivamente) y un conjunto de variables predictoras o independientes, que pueden ser cuantitativas (que se denominan covariables) o categóricas que se transformarán en variables dummy (simulada) (Chitarroni, 2002, p.3)

- Tamaño: Según clasificación GRI al término de cada año analizado
- Registra en BVC: si la empresa se encuentra registrada al cierre de cada año e1. De lo contrario 0.
- Rentabilidad: expresada en billones de pesos al cierre anual
- Patrimonio: expresado en el logaritmo natural al cierre de cada año
- ROA: Rentabilidad de la empresa medida por el rendimiento de los activos.
- Apalancamiento: medido por la razón de deuda total sobre activos totales.
- ϵ : Término de error

1.8.5.2 Segunda Fase

A través del análisis de documentos de fuentes secundarias²¹, se extraerá la información correspondiente a los estándares y tipos de proveedores (firma de auditoría/contabilidad o firma de ingeniería/consultoría) más utilizados para asegurar la información no financiera por cada una de las compañías de la muestra. Posteriormente, mediante la prueba de Chi-cuadrado (X^2), se evidenciará las relaciones entre el estándar de aseguramiento utilizado y el sector al que pertenece la empresa, el tipo de proveedor contratado y el sector, y finalmente la relación entre el estándar utilizado y el tipo de proveedor de aseguramiento.

1.8.5.3 Tercera Fase

Por medio de la base de datos de GRI se determinará para cada una de las empresas de la muestra en el lapso analizado, el grado de cumplimiento de los informes de RSC con respecto al modelo de índice de contenido, que para el caso de la versión GRIG4 y GRI estándar, la calificación obtenida tiene dos opciones: Esencial²² y Exhaustiva²³, y para la

²¹ Memorando de verificación externa independiente del Reporte de RSC

²² La opción Esencial consta de los elementos fundamentales de una memoria de sostenibilidad. Constituye un marco mediante el que las organizaciones transmiten las consecuencias de su desempeño económico, ambiental social y de gobierno (GRI, 2013,p.11)

²³ La opción Exhaustiva desarrolla la esencial a la que incorpora nuevos contenidos básicos, relativos a la estrategia, el análisis, el gobierno, la ética y la integridad de las organizaciones. Además, estas deben describir su desempeño de un modo pormenorizado, para lo cual deben cubrir todos los indicadores relacionados con Aspectos (GRI, 2013,p.11).

versión GRI G 3.1 tiene tres niveles C, cuando la implementación es la más básica, pasando por la B hasta la A, que es la más completa (Franco, 2015, p.74), posteriormente con la prueba de Chi-cuadrado (χ^2), se evidenciará si existen relaciones entre las variables: aseguramiento o no de la información y la variable calificación obtenida en el GRI.

1.8.5.4 Cuarta Fase

Para explorar si las declaraciones de aseguramiento son un mecanismo de comunicación que agrega valor y mejora la transparencia de los informes no financieros, se examinará la redacción utilizada y la variabilidad del contenido mediante la técnica de análisis de contenido, que consiste en estudiar cualquier tipo de comunicación de una manera “objetiva” y sistemática, para luego someterla a un análisis estadístico (Hernandez *et al.*, 2010). Por consiguiente, se aplicará las reglas propuestas por Perego & Kolk (2012), quienes definieron la calidad de las declaraciones mediante 19 criterios, los cuales fueron ampliados en 23 criterios (ver anexo 2) en los estudios realizados por Gürtürk & Hahn (2015) y siguiendo éste esquema de codificación se incluyeron en esta investigación los siguientes criterios (tabla 3):

Tabla 3. Otros Criterios incluidos en la evaluación

Criterio de puntuación	Descripción	Escala
24. Índices evaluados	Índices del Contenido GRI evaluados por el proveedor de aseguramiento	0 no indica 1 índices cuantitativos o cualitativos 2 índices cuantitativos y cualitativos
25. Opinión positiva o negativa	Redacción de la conclusión del proveedor de aseguramiento	0 no menciona 1 negativa 2 positiva
26. Incluye anexo de criterios verificados	Incluye en el texto de la declaración un anexo indicando los índices evaluados	0 no indica 1 está incluido dentro del informe de RSC 2 está incluido como anexo dentro de la verificación externa.

Fuente: Elaboración propia

De acuerdo con lo anterior, se deduce que el posible rango de puntuaciones obtenidas del análisis de contenido es de 0 a 39, donde el cero representa el nivel de calidad más bajo y 39 el más alto.

1.8.5.5 Quinta Fase

Por último, para conocer el aseguramiento como generador de confianza y credibilidad en las memorias de RSC, se compararán los resultados obtenidos en la fase anterior por cada lapso de estudio, se observará la evolución de la calidad de tales declaraciones, se revisará la frecuencia de los ítems mayormente asegurados y se determinará si el informe de verificación externa, es el documento que permite a los *stakeholders*, incrementar su confianza, credibilidad y orientar en la previsión de futuros riesgos.

1.8.6 Población y Muestra

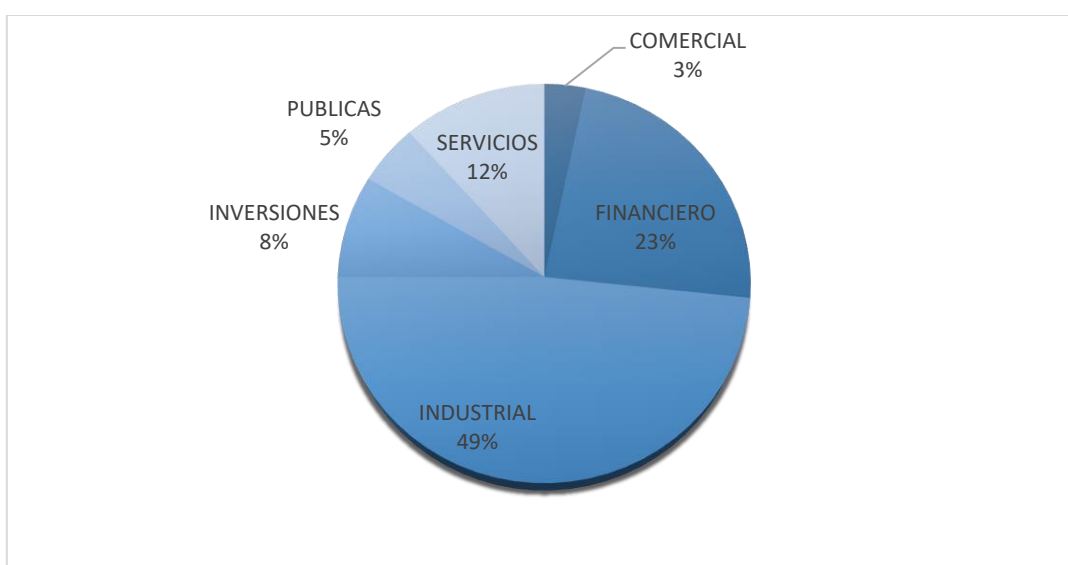
La investigación se realiza con grandes empresas de Colombia, esto no significa que las pequeñas empresas carezcan de impacto social o económico, sino que la concentración de recursos en las corporaciones y la prominencia de sus ejecutivos principales, a menudo las dotan de posiciones de liderazgo y las convierten en blancos atractivos para los críticos (Ackerman, 1973). Igualmente, estas empresas tienen mayor tendencia a presentar informes de RSC, dada su visibilidad y someterla a verificación externa.

Para dar respuesta a las preguntas de investigación se considera como población la totalidad de las empresas colombianas registradas en la base de datos GRI desde el 2014 al 2019, que a la fecha²⁴ de consulta ascendía a 350 (GRI, 2020), de las cuales 28 corresponden a entidades sin ánimo de lucro las cuales se excluyeron por la dificultad de comparar la información financiera para estas empresas con empresas que pertenecen a otros sectores, y 25 no tienen información registrada en la base de datos, por consiguiente, éstas fueron retiradas de la población, quedando 297 compañías. Para

²⁴ Septiembre 22 de 2020

obtener la muestra se sustraen 46 compañías que se encuentran vigentes a enero de 2020, en el Registro Nacional de Valores y Emisores RNVE²⁵ – que administra la Superintendencia Financiera de Colombia– , de las cuales 11 no han tenido continuidad en la presentación de informes en la base de datos GRI, pero estos, se encuentran publicados en la página corporativa, a estas empresas se le sumaron 14 compañías más, las cuales tienen desde el 2014 información publicada continua de reportes no financieros, quedando la muestra poblacional en 60 empresas (tabla 4) por un periodo de seis años consecutivos, entre 2014 y 2019, de diferentes sectores (gráfica 2).

Gráfica 2 Clasificación sectorial de la muestra



Fuente: Elaboración propia con base en la clasificación sectorial de la BVC enero 2020

²⁵ La Bolsa de Valores de Colombia (BVC) promueve entre los emisores la adopción de mejores prácticas en materia de revelación de información y relación con inversionistas a través del Reconocimiento IR (*Investor Relations IR*), para lograrlo es imprescindible la existencia de un canal de comunicación que le permita al emisor posicionar la compañía, así como fortalecer la confianza y credibilidad entre la comunidad inversionista, por lo anterior mediante la Circular Única BVC Parte I, Capítulo I Art 1.2.6 Para acceder al IR que otorga la Bolsa es requisito la presentación del informe de sostenibilidad con corte al año calendario inmediatamente anterior al momento en el cual se solicita el otorgamiento del reconocimiento, en el evento de generarlo voluntariamente, el cual debe ser incluido en su página web, o un documento o sección en su página web que incluya las prácticas de RSE adoptadas por el emisor

Tabla 4. Empresas objeto de estudio

Cód.	Razón Social	Cód.	Razón Social	Cód.	Razón social
1	Aes Chivor & Cia. S.A.C. E.S.P	21	Cemex Colombia S.A.	41	Grupo Nutresa S.A.
2	Aguas nacionales EPM S.A. E.S.P.	22	Central Hidroeléctrica de Caldas	42	Grupo de Inversiones Suramericana S.A.
3	Empresa de acueducto y alcantarillado de Pereira S.A.S E.S.P	23	Citybank Colombia	43	Harinera del Valle S.A..
4	Alpina Productos Alimenticios S.A.	24	Enel -Codensa Emgesa S.A. E.S.P.	44	Hospital Pablo Tobón Uribe
5	Avianca Holding S.A.	25	Colombina S.A.	45	Hospital San Vicente Fundación Rio negro
6	Banco de las Microfinanzas Bancamia S.A.	26	Constructora Concreto S.A.	46	Sucroal S.A.
7	Banco Comercial AV Villas S.A.	27	Construcciones El Cóndor S.A.	47	Isagen S.A. E.S.P.
8	Banco BBVA Colombia S.A.	28	Ecopetrol S.A.	48	Mayaguez S.A.
9	Banco Davivienda S.A.	29	Empresas públicas de Medellín E.S.P.	49	Organización de Ingeniería Internacional S.A. (ODINSA)
10	Banco de Bogotá S.A.	30	Enka de Colombia S.A.	50	Organización Terpel S.A.
11	Banco de Occidente S.A.	31	Electrificadora de Santander S.A.S. E.S.P. ESSA	51	Pavco Mexichem Colombia S.A.
12	Arco Grupo Bancoldex S.A. Compañía de financiamiento	32	Financiera Comultrasan	52	Pfizer S.A.S. Colombia
13	Banco Coomeva S.A.	33	Grupo Energía Bogotá S.A. E.S.P	53	Promigas S.A. E.S.P.
14	Bolsa de Valores de Colombia S.A.	34	Banco Caja Social S.A.	54	Protección S.A.
15	Canacol Energy Ltd	35	Gases de Occidente S.A. E.S.P.	55	RCN Televisión S.A.
16	Caracol Televisión S.A.	36	Grupo Argos S.A.	56	Rio Paila Castilla S.A.
17	Carvajal Empaques S.A.	37	Grupo Aval Acciones y Valores S.A.	57	Sodimac Colombia Homecenter
18	Carvajal S.A.	38	Bancolombia S..A	58	Surtidora de gases del caribe S.A. E.S.P.
19	Celsia Colombia S.A. E.S.P.	39	Almacenes Éxito S.A.	59	UNE EPM Telecomunicaciones S.A.
20	Cementos Argos S.A.	40	Productos Familia S.A.	60	XM Compañía de expertos en mercados S.A. E.S.P.

Fuente: Elaboración propia

2 FACTORES QUE DETERMINAN EL ASEGURAMIENTO DE LOS INFORMES

“La publicación del informe Brundtland en 1987 y las posteriores cumbres de Río y Johannesburgo apoyadas por las Naciones Unidas, han ayudado en el desarrollo de una conciencia compartida sobre la necesidad de reflexionar sobre formas en que la sociedad puede contribuir al bienestar social” (Moneva *et al.*, 2006, p.123). Si bien es cierto que la publicación va dirigida a todos los sectores de la sociedad, el progreso hacia la sostenibilidad a nivel individual u organizacional es una parte necesaria de este (FEE, 2002). Asimismo, las demandas de las partes interesadas para que se divulgue de manera amplia y transparente la información relativa a la RSE y, en consecuencia, se aumente la responsabilidad de las organizaciones, suscitan preocupación acerca de la integridad, validez, exactitud y fiabilidad de tales divulgaciones (Ackers, 2009, P.2). En otras palabras, existe el riesgo de que los informes no reflejen toda la verdad, sino que proporcionan una versión editada de la responsabilidad asumida por la empresa, que está en línea con las expectativas (Borglund *et al.*, 2010).

En consecuencia, como lo indica Rivera-Arrubla *et al.*(2017):

la publicación de un informe integrado debe ser algo más que agregar información cualitativa e indicadores clave sobre el desempeño social y de las empresas en forma de suplementos o informes independientes. Es principalmente una respuesta a las demandas de las partes interesadas y a la integración funcional del concepto de negocio, lo que lleva a redefinir la misión de las empresas qué hacen, cómo lo hacen y cómo lo informan (p.157).

Debido a que los informes de sostenibilidad generalmente cubren los factores no financieros que tienen un impacto potencial en el desempeño futuro en la generación de ingresos y preservación del valor (Borkowski *et al.*, 2011) y son considerados como herramientas de excelencia en la gestión y diferenciadores (Strandberg, 2010). Los

grupos de interés buscan un índice de confiabilidad que les permita saber si lo que las empresas reportan es o no verificable y cierto (Orozco, Acevedo, & Acevedo, 2014; Berthelot, Coulmont, & Serret, 2012). Por consiguiente, un informe genuinamente transparente puede contribuir a generar beneficios para la organización y aumentar la credibilidad del informe (IAASB, 2013, p.37; FEE, 2002), mejorar la medición del rendimiento de la sostenibilidad interna y el control de gestión (Gürtürk & Hahn, 2016), mientras que un Informe impreciso, ambiguo, que no responda a estándares de reporte o que no refleje de manera precisa la realidad de su gestión y desempeño, pueden terminar por dañar las relaciones con sus grupos de interés (GRI *Empowering Sustainable Decisions* & BVC Bolsa de Valores de Colombia, 2020), y considerarse simplemente como un anuncio publicitario para la empresa y no como una señal del valor futuro de la misma (Mock et al., 2007).

La confiabilidad de los datos ambientales es discutible, debido a que la presentación de los informes es opcional (Harymawan *et al.*, 2020), por tal razón, para dar mayor credibilidad a la información publicada en los informes de responsabilidad social corporativa se asigna a estos un proceso de aseguramiento por parte de un experto externo (Al-Shaer & Zaman, 2018; Gürtürk & Hahn, 2016; González, 2014, García-Benau *et al.*, 2012, Carrizo, 2010; Park & Brorson, 2005, Zadek, Raynard, Forstater, & Oelschlaegel, 2004; Sharfman, 1994), que aplique “un conjunto de criterios profesionales o siga una serie de procesos sistemáticos, debidamente documentados y con base empírica” (GRI, 2015, p.52) y rinda información a través de los informes de aseguramiento o verificación externa²⁶, los cuales, pueden desempeñar un papel importante en la percepción de una mayor credibilidad y confiabilidad (Harymawan *et al.*, 2020; Du & Wu, 2019; Pflugrath, Roebuck, & Simnett, 2011).

²⁶ El término “verificación externa” se utiliza según GRI para referirse a las actividades destinadas a publicar las conclusiones sobre la calidad de la memoria y de la información, tanto cualitativa como cuantitativa, al igual que una serie de conclusiones sobre los sistemas o procesos, los cuales son diferentes a las actividades destinadas a verificar o validar la calidad o el nivel de desempeño de una organización (GRI, 2013, P.52).

Estos encargos, se pueden dar por iniciativa de la administración o por un requerimiento externo, el cual es utilizado como evaluación del desempeño de la organización en las dimensiones ambiental, social y económica (Franco, 2015), proporcionando información transparente para el inversor, y así, evitar juicios erróneos y una mala valoración del desempeño de la empresa (Harymawan *et al.*, 2020). Esto, a pesar de que dado el carácter voluntario de esos encargos, no existe ninguna regulación de obligado cumplimiento respecto a su ejecución o presentación para los usuarios finales (García-Benau *et al.*, 2012)

Este capítulo tiene como objetivo identificar los factores que conllevan a las empresas a tomar la decisión de verificar por parte de proveedores de aseguramiento externo, sus informes no financieros. Para tal fin, se empleará el modelo de regresión logística aplicado a una muestra de 60 empresas colombianas que presentaron sus memorias durante el período comprendido entre 2014 al 2019, utilizando la base de datos GRI, la base de datos de empresas EMIS y la página corporativa de cada compañía.

Los resultados de la investigación se presentan en dos etapas. La primera etapa corresponde a un análisis descriptivo, donde se examina en Colombia, la tendencia al aseguramiento de los informes de sostenibilidad; mientras la segunda etapa, presenta la correlación de las diferentes variables categóricas y continuas vs. el aseguramiento, para finalizar con el análisis del modelo de regresión logística que explica sí determinados factores podrían incidir o no en que la empresa decida verificar sus informes.

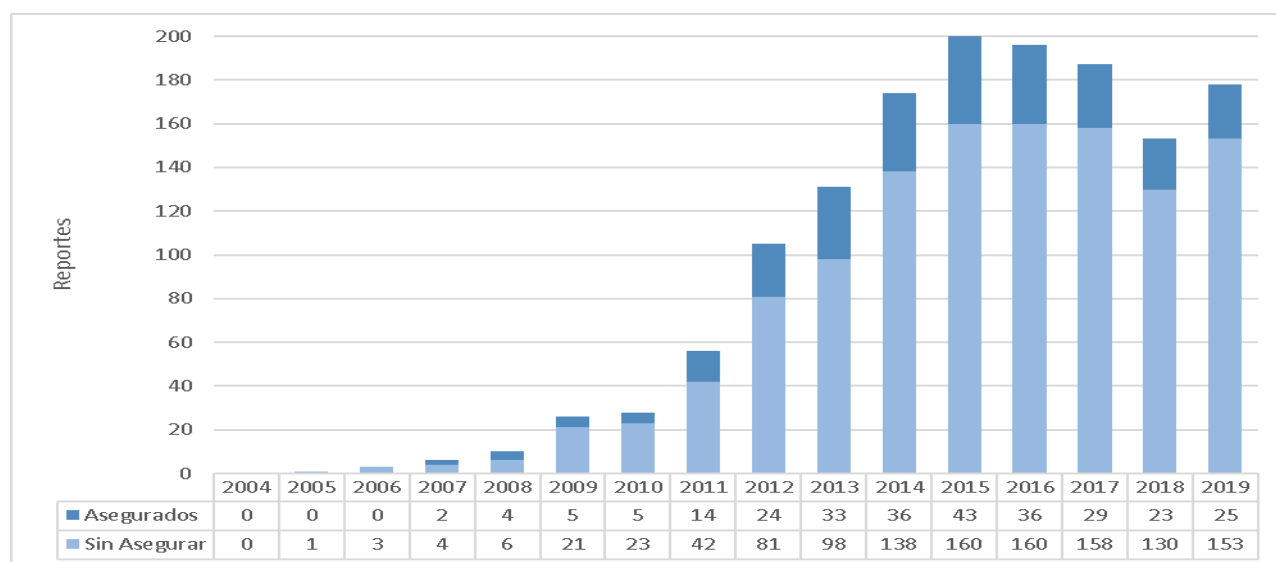
2.1. RESULTADO DESCRIPTIVO DEL ASEGURAMIENTO EN COLOMBIA

2.1.1 Estudio de las Empresas que verifican el informe de sostenibilidad por años

Las primeras declaraciones de aseguramiento externo de RSE en Colombia, según la base de datos GRI, fueron publicadas en 2007²⁷. La gráfica 3 muestra el crecimiento de las mismas, mas no su aseguramiento, en el periodo comprendido entre el 2004 y el 2019. Lo anterior, difiere con la literatura internacional que indica que a medida que aumenta el número de empresas que publican informes de sostenibilidad, el número de inversores que valoran estos informes también crece, y por tal motivo, es necesario contar con algún tipo de aseguramiento (Du & Wu, 2019, O'Dwyer, Owen, & Unerman, 2011; Ackers, 2009; Mock *et al.*, 2007; O'Dwyer & Owen, 2005), pero concuerda con los estudios realizados por Nilipour, De Silva, & Roudaki, (2017) y Mori, Best, & Cotter (2014,p.7), donde los autores señalan, que la proporción de informes de sostenibilidad que han sido asegurados no ha aumentado significativamente, pese al crecimiento de los mismos.

²⁷ Corresponde al periodo informado 2006

Gráfica 3. Crecimiento de las declaraciones externas de aseguramiento



Fuente: elaboración propia con base a Global Reporting Initiative (2020a)

El menor aseguramiento (tabla 5) podría darse por el bajo valor percibido de los procesos de garantía; mientras el aumento en los informes podría estar relacionado con una mayor conciencia de la sociedad en temas ambientales y sociales.

Tabla 5. Comparativo entre reportes presentados vs. reportes con aseguramiento.

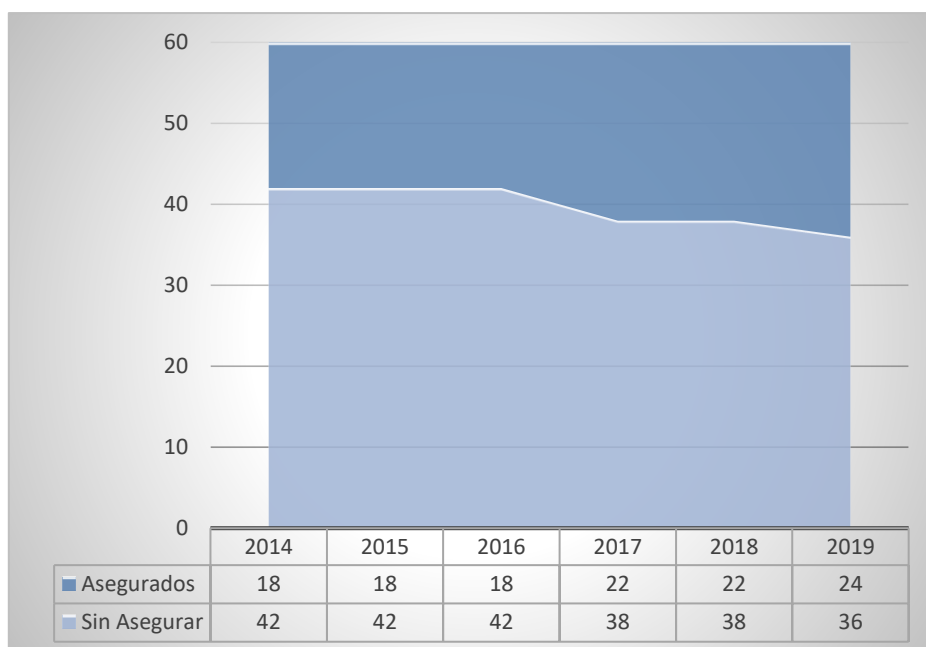
Lapso 2005 a 2019

Año	Número de reportes de RSC	Número de reportes de RSC aseguradas	%	Tasa de crecimiento anual del aseguramiento de RSC
2005	1	0	0%	
2006	3	0	0%	
2007	6	2	33.3%	100%
2008	10	4	40.0%	20%
2009	26	5	19.2%	-52%
2010	28	5	17.9%	-7%
2011	56	14	25.0%	40%
2012	105	24	22.9%	-9%
2013	131	33	25.2%	10%
2014	174	36	20.7%	-18%
2015	203	43	21.2%	2%
2016	196	36	18.4%	-13%
2017	187	29	15.5%	-16%
2018	153	23	15.0%	-3%
2019	178	25	14.0%	-0.1
Acumulado	1457	279	19%	

Fuente: Elaboración propia con base a Global Reporting Initiative (2020a)

Sin embargo, al analizar únicamente las empresas objeto de estudio que sin interrupción vienen comunicando de forma voluntaria su responsabilidad social a través de informes de sostenibilidad, se observa un aumento en la tendencia a la verificación externa, dando como resultado que para el año 2019 el 40% (tabla 6) de las memorias analizadas cuentan con aseguramiento (gráfica 4), pese a que en Colombia no existe obligación que exija este tipo de verificación.

Gráfica 4. Evolución de la verificación externa de la muestra objeto de estudio

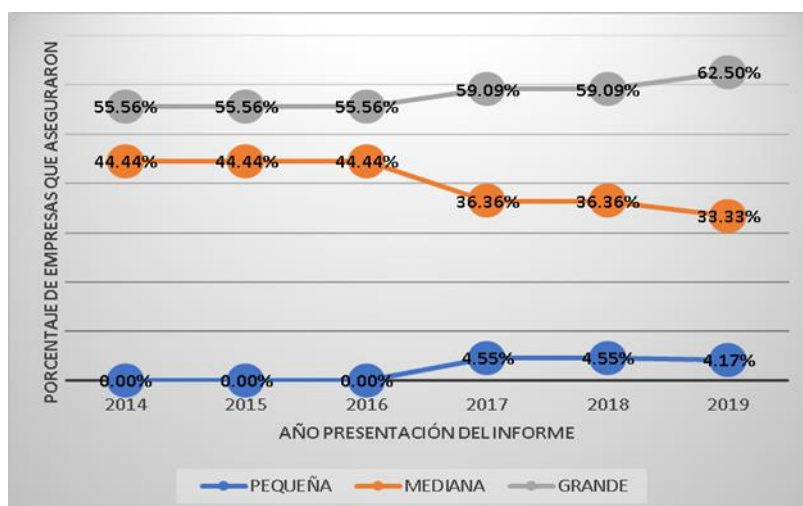


Fuente elaboración propia con base a GRI (2020^a)

2.1.2 Estudio de las empresas que verifican el informe por tamaño

Con respecto a la variable tamaño de la empresa, los resultados descriptivos (tabla 6) indican que en el lapso 2014 al 2019, la tendencia es que las empresas grandes son las que mayormente aseguran sus informes con un promedio de 57.89% del total de las empresas que aseguran, seguido por las empresas medianas con un promedio del 39,9%(gráfica 5). Este hallazgo es similar al resultado de Sierra-García *et al.*, (2014); y Simnett *et al.*, (2009), donde las autores evidenciaron que las empresas grandes son las que alcanzan un mayor número de empresas aseguradas seguido por la empresa mediana. Sin embargo, el estudio realizado en el lapso 2005 a 2009, por García-Benau *et al.*, (2012) de 2.685 observaciones localizadas en 29 países, se encontró que las empresas grandes alcanzaron un valor de verificación inferior al de las empresas medianas.

Gráfica 5. Porcentaje de empresas según tamaño que aseguraron sus informes

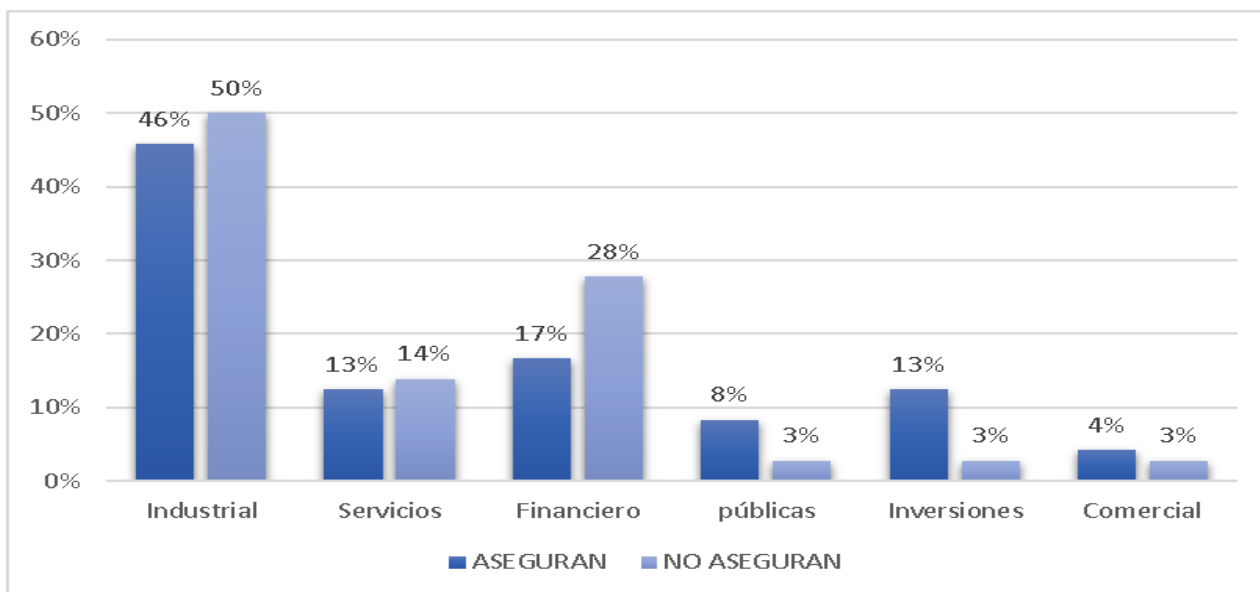


Fuente: elaboración propia a partir de Global Reporting Initiative (2020)

2.1.3 Estudio de las empresas que verifican el informe por sector

Para establecer los sectores a los que pertenece la muestra, se ha tenido en cuenta la clasificación sectorial de BVC al corte del año 2019, distinguiéndose seis sectores (industrial, servicios, financiero, públicas, inversiones y comercial) con el fin de proporcionar resultados justos en términos de la correlación entre el aseguramiento de la información y el sector. El resultado (Tabla 6) indica que el 18% de las empresas del sector industrial aseguran sus informes. Éste resultado, concuerda con la literatura, que indica que las industrias soportan presiones políticas y sociales relacionadas con cuestiones de sostenibilidad, y por lo tanto, pueden enfrentar una mayor necesidad de reportar información precisa (Michelon *et al.*, 2019, Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017; Kılıç, 2018; Mock *et al.*, 2013; Perego & Kolk, 2012; Mock *et al.*, 2007), seguido se encuentra el sector financiero con el 7% (ver tabla 5, gráfica 6), la razón según Simnett *et al.* (2009), se debe a que este sector influye materialmente en el bienestar de las sociedades y posee una gran “huella social”, razón por la cual los *stakeholders* tienen gran interés en las actividades de estas empresas.

Gráfica 6 Empresas que aseguran vs empresas que no aseguran su memoria, al cierre del año 2019



Fuente: elaboración propia a partir de Global Reporting Initiative (2020),

<https://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Empresas/Listado+de+Emisores>

2.1.4 Estudio de las empresas que verifican el informe, registradas en BVC

Al revisar al aseguramiento o no de la información respecto a las empresas (tabla 6) que se encuentran registradas en la Bolsa de Valores, del total de las empresas de la muestra, el 76.7% (46) se encuentran registradas en la bolsa de valores y el 91.7% asegura las memorias de sostenibilidad con respecto del total de empresas que aseguran (24), éste resultado concuerda con estudios previos (Manetti & Becatti, 2008). Las empresas que cotizan en bolsa pueden considerarse más activas en la presentación de informes con el fin de cumplir con ciertas regulaciones, adoptar buenas prácticas y/o hacer frente a la presión de las partes interesadas (Hahn & Kühnen, 2013), además el aseguramiento influye en las expectativas del mercado, al mejorar la credibilidad de los informes de sostenibilidad, reduciendo los errores de pronóstico de los analistas (Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017).

Tabla 6. Análisis descriptivo variables cualitativas

Nombre Variable	Descripción	Asegura		No asegura		N
		Fi	%	Fi	%	
Año	Año de presentación del informe de sostenibilidad					
	1=2014	18	30%	42	70%	60
	2=2015	18	30%	42	70%	60
	3=2016	18	30%	42	70%	60
	4=2017	22	37%	38	63%	60
	5=2018	22	37%	38	63%	60
	6=2019	24	40%	36	60%	60
	N	122	34%	238	66%	360
Tamaño	Tamaño según Base de datos GRI periodo de 2014 a 2019					
	Promedio seis años					
	1= grande	12	58%	27	68%	
	2=Mediana	8	39%	6	15%	
	3= Pequeña	1	2%	7	16%	
	N	20	34%	39.7	66%	60
Sector	Clasificación sectorial según BVC al corte de diciembre de 2019					
	1=Industrial	11	18%	18	30%	
	2= Servicios	3	5%	5	8%	
	3= financiero	4	7%	10	17%	
	4= servicios públicos	3	5%	1	2%	
	5= Inversiones	2	3%	1	2%	
	6= Comercial	1	2%	1	2%	
	N	24	40%	36	60%	60
Bolsa de Valores	Registro en Bolsa de valores a diciembre 31 de 2019, consultado en pagina www.bvc.com.co					
	0=No registra BVC	2	3%	12	20%	
	1= Registra en BVC	22	37%	24	40%	
	N	24	40%	36	60%	60

Fuente: Elaboración propia a partir de Global Reporting Initiative,(2020),
<https://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Empresas/Listado+de+Emisores>

2.1.5 Estudio de las empresas que verifican el informe, según variables continuas

Los resultados descriptivos de las variables continuas, se ejecutaron por cada año separado (anexo 4) y en forma conjunta (tabla 7), e indican que las cifras de las empresas que producen informes de sostenibilidad asegurados, son significativamente mayores, a aquellas que no verifican sus informes, lo que es constatable a partir de su rentabilidad promedio anual de \$1.097.145, patrimonio neto promedio de \$10.106.626 y ROA de

0.05, en comparación con \$314.035, \$2.202.510, 0.03 respectivamente, para aquellas que no lo hacen. Esto, podría indicar que las empresas con estructura financiera sólida tienden a asegurar sus informes de sostenibilidad. Resultados consistentes con estudios previos como el de Simnett *et al.*, (2009), en el cual, los autores indican que las variables venta y rentabilidad ROA, son factores asociados con la decisión de asegurar informes.

Tabla 7. Estadística descriptiva para variables cuantitativas

	MUESTRA COMPLETA			MUESTRA INFORMES DE SOSTENIBILIDAD			MUESTRA INFORMES DE SOSTENIBILIDAD		
	Año: 2014 - 2019			Año: 2014 - 2019			Año: 2014 - 2019		
	n=360			n=238			n=122		
	M	Me	σ	M	Me	σ	M	Me	σ
RA	579,422.72	106,000.56	1,641,058.18	314,035.48	51,421.52	1,149,250.19	1,097,145.36	433,430.95	2,234,822.10
P	4,881,127.20	1,221,979.00	9,068,250.75	2,202,509.98	693,563.76	4,695,969.69	10,106,626.36	4,297,527.43	12,615,218.79
ROA	0.04	0.03	0.06	0.03	0.02	0.07	0.05	0.05	0.05
APAL	0.54	0.54	0.24	0.54	0.54	0.23	0.54	0.54	0.26
M: Media			σ : Desviación Estándar			Me: Mediana			
Definición de variables:									
RA: Rentabilidad anual									
P: Patrimonio									
ROA: Rentabilidad anual / activo total									
APAL: Pasivo total/ activo total									

Fuente: Elaboración propia a partir de Simnett *et al.* (2009)

2.2 RESULTADO EXPLORATORIO DEL ASEGURAMIENTO EN COLOMBIA

Dado que el aseguramiento de los informes de sostenibilidad no es de carácter obligatorio, las hipótesis sobre los factores que inciden en el aseguramiento o no de la información de sostenibilidad, se basan en la literatura internacional. Por tal razón, esta investigación plantea las siguientes preguntas:

P1: ¿Existe una relación positiva y significativa entre el aseguramiento o no de los informes de RSC presentados en Colombia, y las variables: registro en la bolsa de valores, tamaño de la empresa, sector y año de presentación de la memoria?

P2: ¿Existe una relación positiva y significativa entre el aseguramiento o no de los informes de RSC presentados en Colombia, y las variables continuas: ingresos operativos anuales de la compañía, rentabilidad, patrimonio, rendimiento de los activos (ROA) y el apalancamiento?

Por lo anterior, en primer lugar, se llevó a cabo un análisis para detectar si las variables cualitativas: año, tamaño, sector y registro en BVC, resultan significativas en la decisión de asegurar o no las memorias de RSC, siendo la hipótesis nula (H_0) que no existe relación. La tabla 8 muestra los datos obtenidos al aplicar a cada una de las variables cualitativas el Chi-cuadrado (χ^2)²⁸ y otras medidas simétricas, con el objetivo de medir la intensidad²⁹ y observar la asociación entre las variables cualitativas con la decisión de asegurar o no la información, y así brindar validez estadística a las variables que se asocian con la variable de respuesta. En consecuencia, se observa que con un nivel de significatividad del 0.01 (1%), para la variable año de presentación de la memoria no se presenta asociación, debido a que el valor p es de 0.757 siendo mayor el nivel de significancia ($0,757 > 0,01$), por tal razón, se acepta la hipótesis nula y se concluye que, a un nivel de significatividad del 0,01, la variable fecha de presentación no se relaciona significativamente con el aseguramiento de la información. Respecto de la variable tamaño, sector de la empresa, registro en BVC, el valor p es menor que el nivel de significancia de 0,01 ($0,000 < 0,01$); por tal motivo, se acepta la hipótesis alternativa y se concluye que, a un nivel de significatividad del 0,01, las variables tamaño (valor=0.312) y

²⁸ La prueba Chi-cuadrado (χ^2) contrasta la hipótesis nula que las variables no presentan asociación y por tanto son independientes, esta es rechazada cuando el valor p de la prueba aplicada es menor a un nivel de significancia definido, y por consiguiente sucedería lo contrario, que existe asociación.

²⁹ Una vez demostrada la asociación mediante el Chi-cuadrado (χ^2), se mide la intensidad de asociación, tomando el valor de las medidas simétricas, las cuales se comparan con la escala de interpretación del índice de Kappa de Cohen, así: si el valor es ≤ 0.3 , el nivel de intensidad es bajo. Si el valor está entre 0.3 y 0.6, el nivel de intensidad es medio y si el valor es > 0.6 , el nivel de intensidad es alto.

sector (valor=0.343), con una intensidad media según las medidas simétricas y el registro en bolsa de valores, con una intensidad baja (valor=0.257), se relacionan significativamente con el aseguramiento o no de la información. Este hallazgo es similar al obtenido por Sierra-García *et al.*(2014), quienes indican que la variable año no está relacionada con el aseguramiento; mientras las variables tamaño y sector sensible, son variables significativas a la hora de explicar sí la empresa asegura el informe de RSC.

Tabla 8. Relación entre variables cualitativas y el aseguramiento o no de la información de RSC

		Chi-cuadrado de Pearson			Prueba exacta de Fisher-Freeman-Halton	
		valor	Sig. Asintótica (bilateral)		Sig. Monte Carlo (bilateral)	
AÑO	2014	2,628a	0.757	>0.01	-	-
	2015					
	2016					
	2017					
	2018					
	2019					
TAMAÑO	Grande	37.4424	0.000	<0.01*	0.000	<0.01*
	Mediana					
	Pequeña					
SECTOR	Industrial	42,442a	0.000	<0.01*	0.000	<0.01*
	Servicios					
	Financiero					
	Pública					
	Inversiones					
	Comercial					
REGISTRO EN BVC	SI	23,783a	0.000	<0,01*	0.000	<0.01*
	NO					
N de casos válidos 360						
* Significativo al 0.01						

Medidas Simétricas

	Phi			V de Cramer			contingencia		
	Valor	Aprox. Sig		Valor	Aprox. Sig		Valor	Aprox. Sig	
AÑO	0.085	0.757	> 0.01	0.085	0.757	> 0.01	0.085	0.757	> 0.01
TAMAÑO	0.312	0.000	<0,01*	0.312	0.000	<0,01*	0.298	0.000	<0,01*
SECTOR	0.343	0.000	<0,01*	0.343	0.000	<0,01*	0.325	0.000	<0,01*
REGISTRO BVC	0.257	0.000	<0,01*	0.257	0.000	<0,01*	0.249	0.000	<0,01*
N de casos válidos 360									
*Significativo al 0.01									

Fuente: Elaboración propia a partir de Sierra-García *et al.*, (2014).

En cuanto a si existe relación entre el aseguramiento de la información y las variables continuas: rentabilidad anual, patrimonio y los indicadores ROA y Apalancamiento, los valores fueron sometidos a la prueba de *Kolmogorov-Smirnov*, determinando que éstos no presentan una distribución normal, por tal motivo, por cada año y en forma conjunta, se aplicó la prueba de correlación de *Rho de Spearman*. Los datos obtenidos se indican en la Tabla 9, y se evidencia que, a un nivel de significancia del 0.01 las variables rentabilidad anual (RA), Patrimonio (P), ROA, el valor p es menor que el nivel de significancia de 0.01 ($0,000 < 0,01$), por tal motivo se acepta la hipótesis alternativa que explica sí las variables RA (valor= 0.504), P (valor=0.476) con intensidad media y ROA (valor=0.187) con intensidad baja se relacionan con la decisión de asegurar o no el informe.

Tabla 9. Relación de variables continuas y la decisión de asegurar o no el informe de RSC

	2014		2015		2016		2017		2018		2019		2014-2019	
	N= 60		N= 60		N= 60		N= 60		N= 60		N= 60		N= 360	
Variables	Coef correl.	Sig	Coef correl.	Sig	Coef correl.	Sig	Coef correl.	Sig	Coef correl.	Sig	Coef correl.	Sig	Coef correl.	Sig
RA	,531**	0.000	,447**	0.000	,527**	0.000	,503**	0.000	,513**	0.000	,525**	0.000	,504**	0.000
P	,523**	0.000	,498**	0.000	,494**	0.000	,457**	0.000	,445**	0.000	,432**	0.001	,476**	0.000
ROA	0.206	0.115	0.076	0.566	0.132	0.314	0.210	0.108	,274*	0.034	0.251	0.053	,187**	0.000
APAL	-0.013	0.924	-0.061	0.644	-0.059	0.655	0.044	0.739	-0.010	0.940	0.071	0.591	0.001	0.987
RA= Rentabilidad anual, P= Patrimonio, ROA= Rentabilidad Anual/activos Totales, APAL= Pasivo Total/Activo total * La correlación es significativa en el nivel 0.05 (bilateral) ** La correlación es significativa en el nivel 0.01 (bilateral)														

Fuente: elaboración propia.

La segunda parte del estudio exploratorio corresponde al análisis de regresión logística, para identificar si la decisión de asegurar el informe, depende de factores como el año, tamaño, sector, registro en BVC, rentabilidad anual (RA), patrimonio (P), rentabilidad (ROA) y Apalancamiento (APAL), siendo la hipótesis nula que no existe relación. Para determinar lo anterior, se realizó un primer modelo con las variables cualitativas, omitiendo las variables cuantitativas.

La expresión matemática es la siguiente (ecuación 1):

$$\text{Aseguramiento} = \beta_1 \text{ Año} + \beta_2 \text{ Sector} + \beta_3 \text{ Tamaño} + \beta_4 \text{ Registra en BVC} + \varepsilon \quad (1)$$

Dónde: Año corresponde al año al que pertenece el informe de sostenibilidad durante el periodo 2014 - 2019, sector, sí se trata de una empresa industrial, de servicios, entidad financiera, pública, de inversiones o comercial, tamaño de la empresa: grande, mediana y pequeña, según clasificación de la base de datos GRI, y finalmente, si registra en BVC.

A continuación, el estadístico Chi-cuadrado (X^2) se muestra en la tabla 10, el cual arroja un valor significativo de 89.542; $p=0,000$), y un porcentaje global del 71,9%, lo que indica el número de casos que el modelo puede predecir correctamente. De la varianza de la variable dependiente, se percibe que la decisión de asegurar o no la información de RSC, según el modelo de regresión logística, no depende significativamente de las variables año de presentación del informe. No obstante, ésta depende de las variables sector económico, registro en BVC y tamaño de la empresa. El R^2 de Cox y Snell estimado fue del 0.220, lo que implica que las variables independientes empleadas en el modelo de regresión, explican el 22% de la varianza de la variable dependiente, y el R^2 de Nagelkerke se encuentra en un 30.5%. De igual manera, al aplicar la bondad de ajuste, la prueba de Hosmer-Lemeshow es mayor que 0,01, lo que indica que el modelo se ajusta a los datos y puede describir la relación que hay entre las variables.

Así mismo, se observa que, de las variables cualitativas seleccionadas, las que tienen una mayor fortaleza para explicar el evento de asegurar o no la información son: pertenecer al sector de Inversiones (Exp. (B) 2.774), servicios públicos (Exp. (B) 1.818), tamaño de la empresa mediana (Exp. (B) 9.104), grande (Exp. (B) 2.229).

Tabla 10. Modelo de Regresión logístico para predecir la decisión de asegurar o no los reportes de sostenibilidad, según las variables cualitativas

	B	Error estándar	Wald	gl	Sig.		Exp(B)	99% C.I. para EXP(B)	
								Inferior	Superior
	AÑO DE PRESENTACION DE INFORME		2.976	5	0.704				
Referencia: 2019	2014	-0.527	0.440	1.438	1	0.230	0.590	0.190	1.831
	2015	-0.527	0.440	1.438	1	0.230	0.590	0.190	1.831
	2016	-0.574	0.440	1.699	1	0.192	0.563	0.181	1.751
	2017	-0.184	0.429	0.184	1	0.668	0.832	0.275	2.513
	2018	-0.184	0.429	0.184	1	0.668	0.832	0.275	2.513
	SECTOR ECONOMICO		26.828	5	0.000	< 0.01*			
Referencia: Comercial	Industrial	-0.808	0.616	1.718	1	0.190	0.446	0.091	2.181
	Servicios	-0.720	0.750	0.922	1	0.337	0.487	0.071	3.357
	Financiero	-1.515	0.653	5.389	1	0.020	0.220	0.041	1.180
	Servicios Públicos	0.598	0.799	0.560	1	0.454	1.818	0.232	14.242
	Inversiones	1.020	0.769	1.758	1	0.185	2.774	0.382	20.123
	REGISTRA EN BVC								
Referencia: No Registra en BVC	Registra en BVC	-1.455	0.418	12.095	1	0.001	< 0.01*	0.079	0.658
	TAMAÑO EMPRESA		26.805	2	0.000	< 0.01*			
Referencia: Mediana	Grande	0.801	0.653	1.506	1	0.220	2.229	0.414	11.986
	Mediana	2.209	0.668	10.948	1	0.001	9.104	1.631	50.808
	Constante	-0.469	0.916	0.262	1	0.609	0.626		
a. Variables especificadas Modelo 1: Año presentación informe, Sector Económico, Tamaño empresa, Registra en BVC									
* significativo al 0.01 ** Significativo al 0.05									
Bondad de ajuste:									
Chi cuadrado		89,542 ; gl 13; p=0,000 * < 0.01							
Logaritmo de la verosimilitud -2		371,470							
R cuadrado de Cox y Snell		0.220							
R cuadrado de Nagelkerke		0.305							
Homer-Lesmehow		13,996; gl 8; p=0.082 * > 0.01							
N		360							

Fuente: Elaboración propia a partir de Sierra-García et al.,(2014).

En un segundo paso, se toman las variables cuantitativas, para probar si la decisión de asegurar o no la información de RSC, se debe a factores como la rentabilidad, el

patrimonio, el ROA y apalancamiento, para lo cual se utiliza el siguiente modelo (ecuación 2):

$$\text{Aseguramiento} = \beta_1 \text{ Rentabilidad} + \beta_2 \text{ Patrimonio} + \beta_3 \text{ ROA} + \beta_4 \text{ Apalancamiento} + \varepsilon \quad (2)$$

El estadístico Chi-cuadrado (X^2) se muestra en la tabla 11, el cual es significativo con un valor de 93.606; $p=0,000$), y un porcentaje global del 73,9%, lo que indica el número de casos que el modelo puede predecir correctamente. A partir de la varianza de la variable dependiente, se percibe que la decisión de asegurar o no la información de RSC, según el modelo de regresión logística, depende significativamente de las variables rentabilidad, patrimonio, ROA, apalancamiento. El R^2 de Cox y Snell estimado en este caso, fue del 0.229 lo que implica que las variables independientes empleadas en el modelo de regresión explican el 22.9% de la varianza de la variable dependiente, y el R^2 de Nagelkerke se encuentra en un 31.7%. La prueba de bondad de ajuste de Hosmer-Lemeshow no se aplicó en este caso debido a que esta prueba no es confiable cuando las variables son todas cuantitativas para dar una respuesta dicotómica.

Así mismo, se observa que, de las variables cuantitativas seleccionadas, las que tienen una mayor fortaleza para explicar el evento de asegurar o no la información son: el patrimonio (Exp. (B) 1.305), ROA (Exp. (B) 1.078) y apalancamiento (Exp. (B) 1.020).

Tabla 11. Modelo de regresión logístico para predecir el aseguramiento con variables cuantitativas

	B	Error estándar	Wald	gl	Sig.		Exp(B)	99% C.I. para EXP(B)	
								Inferior	Superior
VARIABLES CONTINUAS									
Rentabilidad	-0.721	0.190	14.388	1	0.000	< 0.01*	0.486	0.298	0.793
Patrimonio	0.266	0.042	41.035	1	0.000	< 0.01*	1.305	1.172	1.452
ROA	0.075	0.027	7.730	1	0.005	< 0.01*	1.078	1.006	1.156
Apalancamiento	0.020	0.006	9.718	1	0.002	< 0.01*	1.020	1.003	1.037
Constante	-2.882	0.488	34.805	1	0.000		0.056		
a. Variables especificadas Modelo 2: Rentabilidad, Patrimonio, ROA, Apalancamiento.									
Bondad de ajuste:									
Chi cuadrado	93,606 ; gl 4; p=0,000 * < 0.01								
Logaritmo de la verosimilitud	367,407								
R cuadrado de Cox y Snell	0.229								
R cuadrado de Nagelkerke	0.317								
N	360								

Fuente: Elaboración propia a partir de cálculos en SPSS

Para finalizar, se presenta el modelo (ecuación 3) con el total de variables cualitativas y cuantitativas, a excepción de la variable año, cuyo resultado sugiere que éste no es un factor que determine la propensión al aseguramiento:

$$\text{Aseguramiento} = \beta_1 \text{ Sector} + \beta_2 \text{ Tamaño} + \beta_3 \text{ Registra en BVC} + \beta_5 \text{ Rentabilidad} + \beta_6 \text{ Patrimonio} + \beta_8 \text{ ROA} + \beta_9 \text{ Apalancamiento} + \epsilon \quad (3)$$

El estadístico Chi-cuadrado (χ^2) se muestra en la tabla 12, el cual es significativo con un valor de 25,455; $p=0,000$), y un porcentaje global del 75%, lo que indica el número de casos que el modelo puede predecir correctamente. De la varianza de la variable dependiente se percibe que la decisión de asegurar o no la información de RSC, según el modelo de regresión logística, no depende significativamente de la variable rentabilidad, pero sí depende significativamente de las variables sector económico, tamaño, registro en BVC, patrimonio, ROA y apalancamiento. El R^2 de Cox y Snell estimado fue de 0.347, lo que implica que las variables independientes empleadas en el modelo de regresión explican el 34.7% de la varianza de la variable dependiente, y el R^2

de Nagelkerke se encuentra en un 48%. En este modelo, no se aplicó la bondad de ajuste de Hosmer-Lemeshow, debido a que no es confiable porque los datos analizados incluyen variables cuantitativas y cualitativas.

Así mismo se observa que, de las variables seleccionadas, las que tienen una mayor fortaleza para explicar el evento de asegurar o no la información son: tamaño de la empresa mediana (Exp. (B) 8.428), grande (Exp. (B) 3.686), pertenecer al sector de inversiones (Exp. (B) 1.979), patrimonio (Exp. (B) 1.295), ROA (Exp. (B) 1.100), apalancamiento (Exp. (B) 1.051).

Tabla 12. Modelo de regresión logística para predecir el aseguramiento de los reportes de sostenibilidad

	B	Error estándar	Wald	gl	Sig.		Exp(B)	99% C.I. para EXP(B)	
								Inferior	Superior
Referencia: Comercial	SECTOR ECONOMICO		28.505	5	0.000	< 0.01*			
	Industrial	-0.083	0.651	0.016	1	0.898	0.920	0.172	4.918
	Servicios	-0.177	0.831	0.045	1	0.831	0.838	0.099	7.120
	Financiero	-2.847	0.779	13.361	1	0.000	0.058	0.008	0.431
	Servicios Públicos	-0.118	0.857	0.019	1	0.890	0.888	0.098	8.082
	Inversiones	0.683	0.995	0.471	1	0.492	1.979	0.153	25.646
Referencia: No Registra en BVC	REGISTRA EN BVC								
	Registra en BVC	-1.668	0.492	11.475	1	0.001	< 0.01*	0.189	0.671
Referencia: Mediana	TAMAÑO EMPRESA		7.127	2	0.028	< 0.05**			
	Grande	1.305	1.241	1.105	1	0.293	3.686	0.151	90.138
	Mediana	2.132	1.245	2.931	1	0.087	8.428	0.341	208.239
	VARIABLES CONTINUAS								
	Rentabilidad	-0.461	0.274	2.843	1	0.092	0.630	0.312	1.276
	Patrimonio	0.258	0.058	19.611	1	0.000	< 0.01*	1.295	1.114
	ROA	0.096	0.035	7.624	1	0.006	< 0.01*	1.100	1.006
	Apalancamiento	0.050	0.011	18.837	1	0.000	< 0.01*	1.051	1.020
	Constante	-5.283	1.533	11.869	1	0.001	0.005		
a. Variables: Sector Económico, Tamaño empresa, Registra en BVC, Rentabilidad anual, Patrimonio, ROA, Apalancamiento.									
* significativo al 0.01 ** Significativo al 0.05									
Bondad de ajuste:									
Chi cuadrado		25,455 ; gl 8; p=0,001 * < 0.01							
Logaritmo de la verosimilitud -2		307,836							
R cuadrado de Cox y Snell		0.347							
R cuadrado de Nagelkerke		0.48							
N		360							

Fuente: Elaboración propia a partir de cálculos en SPSS

En conclusión, los resultados sugieren con respecto a la primera pregunta planteada (P1) las variables registro en la bolsa de valores, tamaño de la empresa y sector al que pertenece la empresa, son factores para determinar la propensión a la decisión del aseguramiento de la información. Este resultado concuerda con estudios anteriores (Vaz, Ruiz, & Fernandez-Feijoo, 2018; Sierra-García *et al.*, 2014; García-Benau *et al.*, 2012). Según Hahn & Kühnen (2013), estas variables se asocian con resultados consistentes para sacar conclusiones claras. Así mismo, esta investigación pudo determinar que la variable año de presentación no es un factor determinante en la decisión de asegurar o no las memorias, tal como lo indica la literatura al respecto (Sierra-García *et al.*, 2014).

Con relación a la segunda pregunta planteada (P2), se observa en el modelo de regresión logística que las variables patrimonio, rendimiento de los activos (ROA) y Apalancamiento, sí son factores que influyen en la decisión de asegurar los informes de sostenibilidad según el resultado obtenido el cual fue de un nivel de significatividad menor al 0.01. El anterior resultado encuentra apoyo en lo expuesto por Simnett *et al.*, (2009), donde los autores señalan que las empresas con una mayor necesidad de mejorar su credibilidad, tendrán más probabilidades de mantener sus informes de sostenibilidad asegurados

3 ESTÁNDARES Y PROVEEDORES EN EL PROCESO DE ASEGURAMIENTO

El aseguramiento no es un requisito legal y no exige un estándar, dando lugar a diferencias que hacen relevante el estudio de “quién” y “cómo” en relación con la seguridad (Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017), con respecto al “quien” existen en el mercado diferentes oferentes por un lado las firmas contables considerados como profesionales adecuados para realizar tareas que van más allá de la auditoría tradicional, y por otro lado, otros profesionales especializados, propiciando cierta competencia entre profesionales contables y consultores /asesores (Michelon *et al.*, 2019; Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017; Rao, 2017; Sierra *et al.*, 2012; Huggins, Green, & Simnett, 2011).

Por otro lado, el “cómo”, el cual se refiere al nivel de aseguramiento “razonable/alto” y “limitado/moderado”, que indica el alcance de los profesionales en el trabajo y por lo tanto, el grado de confianza en el informe de sostenibilidad asegurado (Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017), será estudiado en el siguiente capítulo.

De igual forma, no existe un marco legal único (Vaz *et al.*, 2018), aunque existen estándares reconocidos como ISAE 3000 (IAASB, 2013) y AA1000 (ISEA, 2008a), los cuales desempeñan un papel crucial en el aumento de la credibilidad de los informes de sostenibilidad, proporcionando una orientación que puede ser utilizada a lo largo del proceso de aseguramiento (Rao, 2017).

La existencia de normas³⁰ técnicas y guías reconocidas y aceptadas, se debe a que algunas empresas han visto la RSE como una plataforma para alcanzar nichos de

³⁰ “Las normas son estrictas e inflexibles, de modo que se puede establecer una comparación directa entre los resultados de dos empresas que utilizan la misma norma. La guía, por el contrario, pretende ofrecer un marco amplio, una orientación para los comportamientos de las empresas de modo que cada una pueda aplicar los mismos principios de manera diferente, de acuerdo con sus circunstancias” (Strandberg, 2010, p.11)

mercado, sin la intención de comprometerse con lo que divulgan, y su contenido carece de pertinencia y relevancia (Orozco, Acevedo, & Acevedo, 2014,p.200). Por consiguiente, el aseguramiento de la sostenibilidad está empezando a centrarse en estándares y metodologías emergentes tomadas de esferas como la auditoría financiera y el aseguramiento de la calidad (Zadek *et al.*, 2004), de tal forma, que la adopción de estándares como resultado del liderazgo y los valores de los directivos, contribuyen al desempeño y confieren identidad a la empresa para que asuma nuevos retos (Polanco *et al.*, 2016);

La estrategia de la verificación está orientada hacia el incremento de la credibilidad, reforzando la idea de los beneficios obtenidos con este servicio en lo que respecta a la imagen pública (Vaz *et al.*, 2018). Y es aquí donde, los proveedores de aseguramiento pueden realizar un papel fundamental al reconocer y evaluar los riesgos comerciales y ambientales para trabajar en el mejoramiento de los estándares de divulgación y en el desempeño de la empresa (Moroney *et al.*, 2012) en áreas específicas³¹

Para cumplir, el segundo objetivo de esta investigación de identificar y describir cuáles son los estándares y tipos de proveedores más utilizados en el aseguramiento de memorias de sostenibilidad en el contexto colombiano, se recopiló información de fuentes secundarias sobre los principales estándares de aseguramiento y tipo de proveedores mediante una investigación a nivel exploratorio. Seguidamente, a través del análisis descriptivo, se examinó la tendencia en el lapso 2014-2019 del tipo de proveedor contratado y el estándar aplicado en el aseguramiento de los informes de RSC. Finalmente, a través de Chi-cuadrado (X^2) se determinó si existe relación entre el proveedor y el estándar de aseguramiento.

³¹Como las áreas sociales: derechos humanos, normas laborales. Ambientales: por ejemplo emisiones, uso de energía, sistemas de gestión ambiental y Económicas: como el rendimiento financiero (Zadek *et al.*, 2004)

3.1 MARCOS DE ASEGURAMIENTO ESTANDARIZADOS

El aseguramiento es un método de evaluación que utiliza un conjunto de principios y estándares para evaluar la calidad, sistemas, procesos y competencias que sustentan el desempeño de una empresa en el tema, lo anterior incluye la comunicación de esos resultados para dar credibilidad a los usuarios (Zadek *et al.*, 2004). Los profesionales de aseguramiento³² para proporcionar una garantía utilizan modelos vinculados con la elaboración y/o verificación de memorias de sostenibilidad (Tabla 13), las cuales han tomado un papel dominante en el tema de aseguramiento pero diseñadas para diferentes objetivos (Perego & Kolk, 2012).

Tabla 13. Estándares para aseguramiento de la información no financiera

Estándar	Desarrollado por	Objetivo
AA1000 Assurance Standard (AA1000AS)	<i>Institute of Social and Ethical Accountability</i> (más conocido como <i>Accountability</i>)	Incorporar un sistema de gestión del aseguramiento de sostenibilidad
ISAE 3000 (Norma Internacional de Encargo de Aseguramiento)	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i> (IAASB)	Establecer principios básicos, procedimientos esenciales y proveer guías para la ejecución de contratos de aseguramiento
Protocolo para el servicio de Verificación de Reportes de Sostenibilidad	Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación (ICONTEC)	Identificar el estado en que se encuentra la empresa en su desempeño dentro del contexto de la sostenibilidad, con el objetivo de impulsar una toma de decisiones fundamentadas en una mejor comprensión de las expectativas y necesidades de sus partes involucradas.

Fuente: Elaboración propia a partir de ISEA, (2008); IAASB (2013;); ICONTEC (2020)

³² A fin de diferenciar, el término “auditor” que se utiliza para referirse a los contadores profesionales en la práctica de la auditoría (profesión contable tradicional), se utilizará el término “asegurador” para referirse genéricamente al proceso de aseguramiento de informes no financieros, incluyendo otros proveedores no contables (Ackers, 2009)

3.1.1 AA1000-AS del ISEA (*Institute of Social and Ethical Accountability*)

La norma marco es la AA1000 publicada en 1999. Ésta fue reemplazada por la norma AA 1000AS (2003). Luego, la edición 2008 de la Norma de Aseguramiento AA1000AS (2008) que corresponde a la segunda edición, reemplazaría a las anteriores, y su objetivo es proporcionar una plataforma para alinear los aspectos no financieros de la sostenibilidad con los informes financieros y el aseguramiento de sostenibilidad (ISEA, 2008a,p.5). La serie A1000 está formada por tres normas que, a continuación, se detallan para identificar los aspectos más relevantes de cada una de ellas:

3.1.1.1 Norma de Principios de *Accountability* AA1000APS (2018)

El propósito de la norma es proporcionar un conjunto de principios con los que la organización puede evaluar, gestionar, mejorar y comunicar su rendimiento de responsabilidad y sostenibilidad, donde el principio de impacto es de importancia central para el proceso de rendición de cuentas, debido a que apoya las interacciones de los principios de inclusión, materialidad y capacidad de respuesta (ISEA, 2018).

3.1.1.2 Norma de Aseguramiento AA1000AS (2008)

Es una norma de reconocida internacionalmente y de libre acceso que proporciona los requisitos necesarios para llevar a cabo un aseguramiento de sostenibilidad (ISEA, 2008a, p.8).

1. Utilización: Existen dos tipos de aseguramiento para que el proveedor de servicios de aseguramiento evalúe la información divulgada, los sistemas y procedimientos que tiene la organización para cumplir los principios y la información de desempeño que demuestra el cumplimiento:

- i) Aseguramiento tipo 1: el proveedor de aseguramiento no formula una conclusión sobre la fiabilidad de la misma, (ISEA, 2008a,p.9).

- ii) aseguramiento tipo 2: evalúa el alcance del cumplimiento de los principios por parte de la organización como en el tipo 1, pero además evalúa la fiabilidad de la “información específica”³³ referente al desempeño en sostenibilidad proporcionando resultados y conclusiones de la misma (ISEA, 2008a, P.9-10).

El nivel de aseguramiento puede ser:

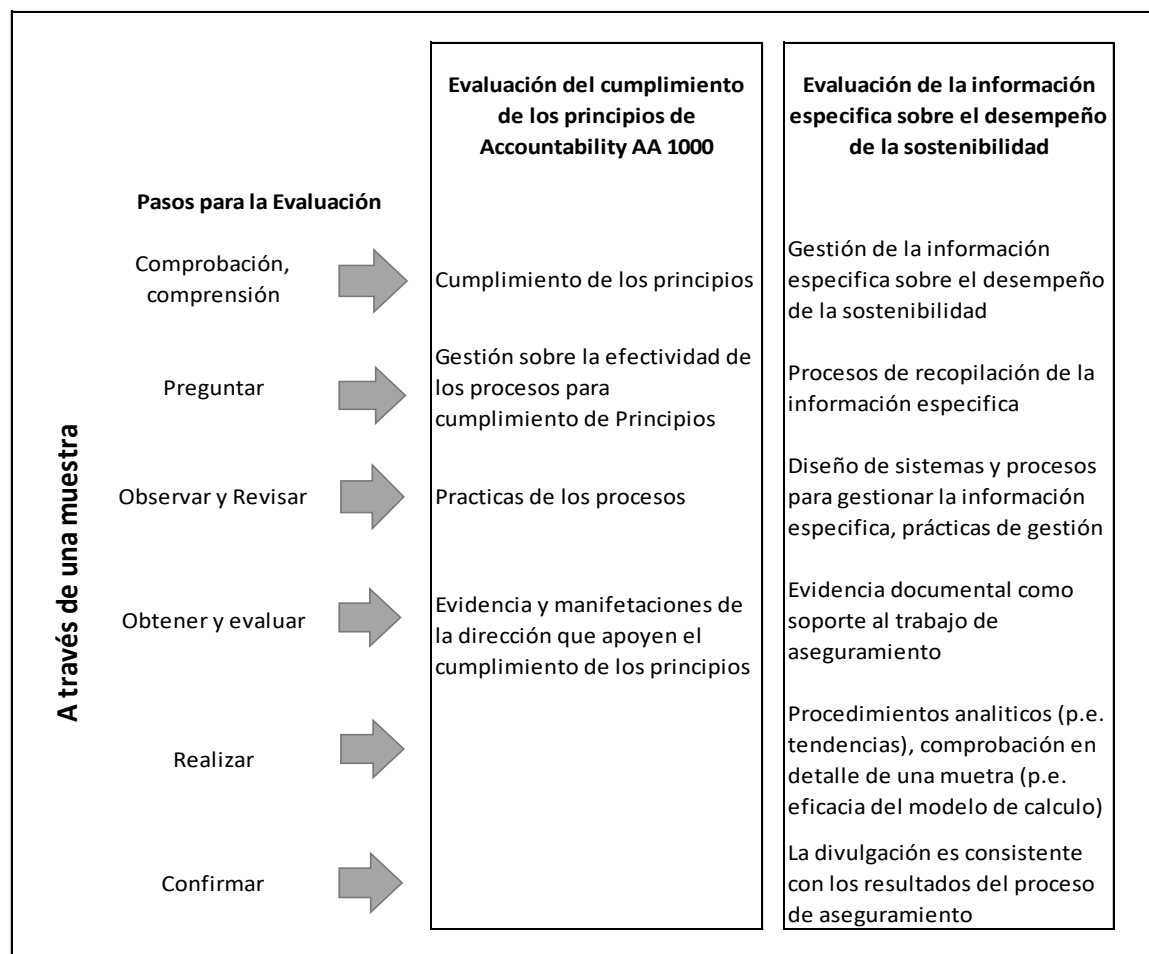
- i) Alto: cuando se ha obtenido evidencia suficiente para apoyar el informe, de forma que el riesgo de que su conclusión sea errónea, sea muy bajo pero no cero, la recopilación de la evidencia es sin restricciones
- ii) Moderado: la evidencia es suficiente, pero su conclusión aunque no es errónea, el riesgo no es reducido a un nivel bajo, la recopilación de la evidencia es menos exhaustiva (ISEA, 2008a, p.11).

2. Realización del encargo de aseguramiento. Comprende los siguientes pasos:

- i) Planificación del encargo. El cual comprende el desarrollo para obtener evidencia y evaluación del alcance acordado, la planificación se debe documentar indicando el objetivo del encargo, la(s) norma(s) de aseguramiento para ser utilizada(s), roles y relaciones, alcance del encargo, criterios a utilizar, nivel de aseguramiento, estrategia de aseguramiento que incluye la evaluación del riesgo y requisitos de la evidencia, y finalmente, las tareas y actividades las cuales incluyen los métodos de obtención, recursos necesarios y programas (ISEA, 2008a, p.17).
- ii) Realización del encargo. Se hará con escepticismo profesional (figura 7) e incluye: Evaluación del cumplimiento de los Principios de *Accountability* AA1000 y Evaluación de la información específica sobre el desempeño de la sostenibilidad,

³³ La información específica según la Norma AA1000 AS (2008) corresponde a la información que el proveedor de aseguramiento y la organización informante acuerdan incluir en el alcance del encargo de aseguramiento, esta información es seleccionada con base a la determinación de la relevancia y debe ser significativa para los destinatarios del informe.

Figura 7. Pasos en la realización de un encargo de aseguramiento



Fuente: Elaboración propia a partir de ISEA (2008a)

- iii) El informe de aseguramiento. El proveedor de aseguramiento publicará los resultados, conclusiones, recomendaciones y limitaciones en un informe de aseguramiento (ISEA, 2008a).

3.1.1.3 Norma de Compromiso con los grupos de interés AA1000SES (2011)

El propósito de la norma es “establecer un referente para la buena calidad del compromiso, que es el proceso utilizado por las organizaciones para implicarse con los grupos de interés pertinentes a fin de lograr los efectos consensuados” (ISEA, 2011,p.9), que permita aplicar ese compromiso como medida preventiva, en vez de un mecanismo

reactivo, impulsado así la dirección estratégica y la excelencia operacional, a través de la comprensión del por qué comprometerse (propósito), en qué colaborar (alcance) y a quién (ISEA, 2011).

3.1.2 ISAE 3000 (*International Standard on Assurance Engagements*)

El estándar ISAE 3000, publicado en el 2003 por el IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), es una norma que proporciona orientación en forma de principios básicos y procedimientos esenciales para los contadores profesionales, sobre cómo llevar a cabo compromisos de garantía no financieros (Perego & Kolk, 2012).

La NIEA 3000 (Norma Internacional de Encargo de Aseguramiento) se encarga “de los encargos de aseguramiento distintos a la auditoría o la revisión de información histórica que se trata en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER)” (IAASB, 2013, p.5).

Los objetivos que persigue la norma son:

- i) obtener seguridad razonable o limitada sobre si la información objeto de análisis está libre de incorrección material,
- ii) expresar conclusión sobre el resultado de la evaluación mediante un informe escrito con una seguridad razonable o limitada
- iii) comunicar aspectos adicionales requeridos por la NIEA (IAASB, 2013, p 6-7).

La norma ofrece dos niveles de aseguramiento:

- i) razonable en el cual el profesional reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias como base para expresar su conclusión (de manera positiva) y
- ii) limitado en el cual el profesional reduce el riesgo del encargo (de manera negativa) a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo razonable como base para expresar su conclusión (IAASB, 2013, p.7).

Los criterios utilizados para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis, deben tener las siguientes características:

- a. Relevancia: Para facilitar la toma de decisiones de los usuarios a los que se destina la información.
- b. Integridad: Deben ser completos para no afectar las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe. Si es necesario deben incluir referencias para la presentación y revelación de la información.
- c. Fiabilidad: Los criterios fiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruente de la materia subyacente objeto de análisis.
- d. Neutralidad: Lo que da como resultado una información libre de sesgo.
- e. Comprensibilidad: Da como resultado una información que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender (IAASB, 2013,P.39-40)

La realización y planificación del encargo, comprende: i) planificación, ii) Materialidad o importancia relativa, iii) Conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, iv) obtención de evidencia aplicando técnicas de inspección, observación, confirmación, recalcu, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagación y v) preparación del informe de aseguramiento (IAASB, 2013). Un resumen de las anteriores consideraciones se presenta en la tabla 14.

Tabla 14. Características de los servicios de aseguramiento, según ISAE 3000

¿Quién elige el procedimiento de auditoría?	Nivel de aseguramiento	Tipo de verificación	Evaluación de riesgo de auditoría	Forma del reporte final
Auditor y equipo experto interdisciplinario	Razonable o limitado	Pruebas sustantivas, procedimientos analíticos y pruebas de control.	Si (evalúa riesgo inherente, control riesgo y riesgo de detección)	Positivo (garantía razonable) Negativo (seguridad limitada)

Fuente: Manetti & Becatti (2008).

3.1.3 Protocolo para el Servicio de Verificación de Reportes de Sostenibilidad

El Instituto Colombiano de Normas Técnicas y certificación creado en 1963 con el objetivo de responder a las necesidades de diferentes sectores económicos, ofrece entre sus servicios, el de validación³⁴ y verificación³⁵ para que la comunidad y la organización puedan tener una evaluación de terceros frente a requisitos sociales, ambientales y de transparencia respecto de su compromiso ambiental, climático, uso eficiente de recursos naturales, temas de equidad de género y de percepción de la gestión de la organización frente a la sociedad (ICONTEC, 2020).

Para este servicio de aseguramiento externo, ICONTEC presenta un reglamento donde especifica las etapas del servicio y las obligaciones del contratante y las del propio ICONTEC (ICONTEC, 2020), planeando y desarrollando su trabajo, de acuerdo al Protocolo para el Servicio de Verificación de Reportes de Sostenibilidad, el cual se basa en directrices del GRI, no obstante, “el documento no se encuentra disponible debido a que es de uso interno de la entidad” (Franco, 2015, p.26).

3.2 PROVEEDORES DE ASEGURAMIENTO

Los proveedores de aseguramiento son “ una agrupación ecléctica, que debe observar una gama de competencias (figura 8) necesarias de acuerdo con el área de enfoque y tipo de aseguramiento proporcionado” (Zadek *et al.*, 2004, p. 47). Igualmente, según las Directrices GRI los proveedores de aseguramiento, además de lo anterior, deben:

³⁴ Validación: Proceso para evaluar la razonabilidad de supuestos, limitaciones y métodos que respaldan una declaración de información ambiental sobre el resultado de actividades futuras.(ICONTEC, 2020, p.5)

³⁵ Verificación: Proceso sistemático, independiente y documentado para evaluar una declaración basada en datos históricos e información para determinar si la declaración es materialmente correcta y cumple con los criterios de verificación especificados y/o acordados (ICONTEC, 2020, p.5)

- Ser Independientes de la organización.
- Aplicar procesos de control de la calidad a su trabajo de verificación.
- Desempeñar su trabajo de forma sistemática, debidamente documentada, con base empírica y de acuerdo a procedimientos establecidos previamente.
- Evaluar si la memoria ofrece una imagen razonable y equilibrada del desempeño, teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria como la selección general del contenido.
- Evaluar en qué medida se ha aplicado a Guía para alcanzar las conclusiones de la memoria.
- Elaborar un informe escrito en el que se plasmen sus opiniones o conclusiones, con una descripción de los responsables de la memoria y de la verificación, y un resumen del trabajo desarrollado para explicar qué clase de verificación se ha elaborado (GRI, 2015, P.52).

Figura 8. Competencias del proveedor de aseguramiento

Competencias técnicas y orientación	competencias de proceso	Competencia sustantivas / de contenido
• Competencia general de aseguramiento por ejemplo en la verificación y recopilación de datos, comprensión del papel y responsabilidades del aseguramiento y análisis de sistemas de gestión subyacentes.	• competencia relacionada con el poder determinar materialidad y evaluación de la calidad de capacidad de respuesta e integridad.	• Competencia para comprender la gama de cuestiones científicas, económicas e industriales relacionadas con los negocios

Fuente: Zadek *et al.* (2004)

3.3 RESULTADO DESCRIPTIVO DE LOS ESTANDARES Y PROVEEDORES EMPLEADOS EN EL CONTEXTO COLOMBIANO

El siguiente estudio, se centra en 122 informes de RSC, verificados por proveedores externos (tabla 15) seleccionados de la base de datos GRI, entre el 2014 y el 2019.

Tabla 15. Muestra seleccionada 2014-2019

	Observaciones
Muestra inicial de observaciones periodo 2014 al 2019	360
Menos:	
Reportes de sostenibilidad no asegurados	238
Total, informes asegurados	122

En la tabla 16, a continuación, se muestran los estándares más referenciados en las declaraciones de aseguramiento, siendo los más utilizados el ISAE 3000 y el AA1000 (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019; Gürtürk & Hahn, 2016; Rao, 2017; Mori *et al.*, 2014), con una clara tendencia por el estándar ISAE 3000 con un porcentaje del 92,5% en las declaraciones de aseguramiento de RSC, resultado similar a estudios previos como el de Rossi & Tarquinio, (2017), Bepari & Mollik (2016), Fonseca (2010) y Manetti & Becatti (2008). Esta propensión puede atribuirse al predominio de la verificación externa de las memorias de sostenibilidad por parte de firmas de auditoría (gráfica 6), y se ratifica en la literatura internacional (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019; Kılıç, 2018; Rao, 2017; Ackers, 2009).

Tabla 16. Estándares referenciados en declaraciones de verificación

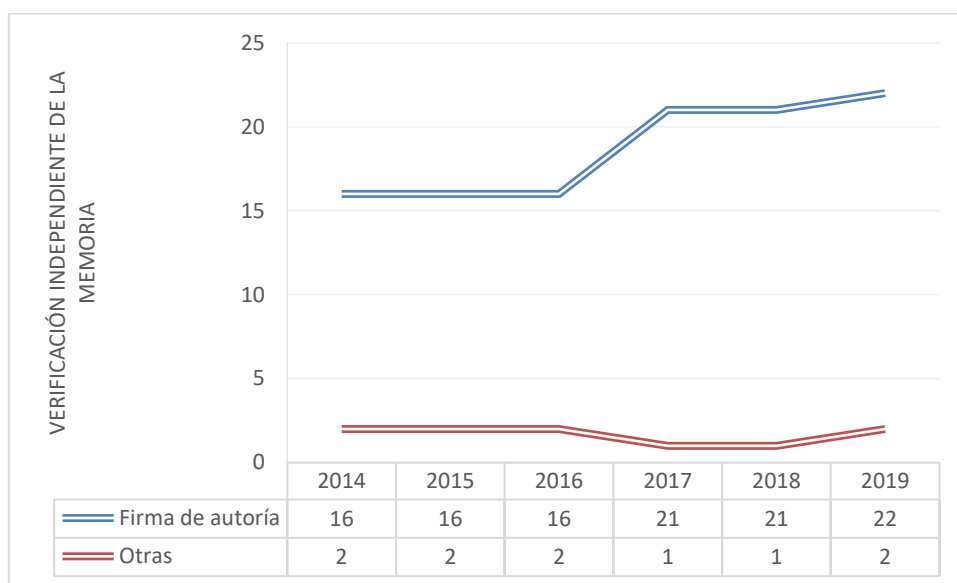
Año de la declaración de verificación	ISAE 3000	AA1000	Protocolo ICONTEC	Total
2014	16	2	0	18
2015	16	2	0	18
2016	16	2	0	18
2017	21	1	0	22
2018	21	1	0	22
2019	22	1	1	24
Total	112	9	1	122

Fuente: Elaboración propia a partir de base de datos Global Reporting Initiative (2020)

Es importante indicar que los resultados arrojan que las empresas prefieren contratar los servicios de firmas contables, lo cual se apoya en los estudios previos (Kılıç, 2018; Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017; Pflugrath, Roebuck, & Simnett, 2011; Manetti & Toccafondi, 2011; Fonseca, 2010). Sin embargo, otros estudios (Nilipour *et al.*, 2017), indican que los consultores son el tipo de asegurador más popular entre las empresas cotizadas en la Bolsa de Valores de Nueva Zelanda.

Pflugrath, Roebuck, & Simnett (2011) señalan que, la credibilidad de un informe de RSC es mayor cuando el asegurador es un contador profesional; aunque éstos no cuenten con la experiencia requerida, pero contrarrestan esta preocupación empleando o contratando expertos con la experiencia apropiada en la materia (Huggins *et al.*, 2011; FEE, 2002), lo anterior, según estudios realizados por Cuadrado-Ballesteros *et al.* (2017), aplica sólo en los entornos orientados a los accionistas y de alta protección al inversor.

Gráfica 7 Tendencia en la contratación de verificadores externos de RSC



Fuente: Elaboración propia.

Al igual que los resultados arrojados por esta investigación, con respecto a los proveedores de aseguramiento, la literatura evidencia el predominio en la contratación de las Firmas de auditoría *Big Four*³⁶ (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019; Hummel, Schlick, & Fifka, 2017; Rao, 2017; Bepari & Mollik, 2016; Gürtürk & Hahn, 2016; Mock *et al.*, 2013; Sierra *et al.*, 2012; O'Dwyer, 2011; Manetti & Toccafondi, 2011; Ackers, 2009; Manetti & Becatti, 2008), con una participación del 92,5% del total de las declaraciones estudiadas en la muestra; dónde Deloitte fue la firma que más encargos realizó en el período 2014 al 2019, con un porcentaje del 59%, seguida de Ernst & Young, con el 17.5% y KPMG con el 14%.

Lo anterior, probablemente, como lo indican los estudios de Ackers (2009), se da debido a que las grandes empresas tienen los presupuestos para contratar con los cuatro grandes proveedores de aseguramiento y al deseo de la compañía informante, de asociarse con empresas reconocidas. Otra razón podría ser que, las empresas que

³⁶ Firmas de auditoría *Big Four*: Ernst & Young (EY), PricewaterhouseCoopers (PWC), KPMG y Deloitte,

publican sus informes de RSC consideran a las *Big Four* como firmas con gran experiencia en la práctica de auditoría y por lo tanto proporcionan una mayor calidad en el aseguramiento (Mock *et al.*, 2013), debido a que por su tamaño pueden cumplir mejor los mecanismos de control para asegurar la calidad constante de los informes de aseguramiento emitidos por sus miembros (Perego, 2009), igualmente, este tipo de proveedor suele estar influenciado en su cultura y profesionalidad por antecedentes ligados a la tradición de la auditoría y a la consecuente atención a los aspectos formales del proceso de auditoría, que conducen a la mencionada “aproximación de exactitud de los datos” (Manetti & Toccafondi, 2011).

3.4 RESULTADO EXPLORATORIO DE LA RELACION ENTRE LOS ESTANDARES APLICADOS Y EL PROVEEDOR DE ASEGURAMIENTO

Mediante la prueba de Chi-cuadrado (χ^2) se realizó el análisis a 122 declaraciones de verificación reportadas durante el periodo 2014 al 2019, para detectar si existe relación entre las variables estándar de aseguramiento y el tipo de proveedor de aseguramiento. Los resultados se muestran en la tabla 17, donde puede observarse que el nivel de significatividad es menor que 0.01 ($0.000 < 0.01$). Por tal razón, se acepta la hipótesis alternativa y se rechaza la hipótesis nula. En consecuencia, se puede concluir en este estudio, que para un nivel de significatividad de 0.01 ($0,000 > 0,01$), el proveedor de aseguramiento utilizado en la empresa, se relaciona significativamente con el estándar, con una intensidad de asociación alta.

Tabla 17. Relación entre el estándar de aseguramiento y el tipo de proveedor

		Chi-cuadrado de Pearson			Prueba exacta de Fisher-Freeman-Halton	
		valor	Sig. Asintótica (bilateral)		Sig. Monte Carlo (bilateral)	
ESTÁNDAR	ISAE 3000	122,000a	0.000	< 0.01*	0.000	< 0.01*
	AA 1000					
	PROTOCOLO					
N de casos válidos 122						
* Significativo al 0.01						

Medidas Simétricas

	Phi			V de Cramer			contingencia		
	Valor	Aprox. Sig		Valor	Aprox. Sig		Valor	Aprox. Sig	
ESTÁNDAR	1.000	0.000	< 0.01*	1.000	0.000	< 0.01*	0.707	0.000	< 0.01*
N de casos válidos 122									
*Significativo al 0.01									

Fuente: Elaboración propia.

En conclusión, con respecto a la relación entre el estándar y el proveedor de aseguramiento, los resultados evidencian la propensión al uso del estándar ISAE 3000 por las firmas de contabilidad lo cual resulta acorde con estudios previos (Manetti & Toccafondi, 2011; Gürtürk & Hahn, 2016; Hummel *et al.*, 2017; Kılıç, 2018) y se reafirma con la literatura que indica que el estándar de aseguramiento internacional ISAE 3000 proporciona orientación a los profesionales de contabilidad (IAASB, 2013, p.5); mientras el AA1000 es “un conjunto de principios reconocidos internacionalmente y de libre acceso al público, para enmarcar y estructurar la forma en la que entienden, gobiernan, administran, implementan evalúan y comunican su “responsabilidad”” (ISEA, 2008b,p.8).

Ambos estándares proporcionan orientación sobre la aceptación y el cumplimiento de un compromiso, la necesidad de independencia y competencia, el uso de la materialidad y la importancia de la reunión de pruebas para respaldar la fiabilidad y la exactitud. La principal diferencia entre los estándares radica en la opinión de los proveedores de aseguramiento y la presentación de los informes (Michelon *et al.*, 2019, p.399-400).

Otra diferencia es que el “ ISAE 3000 se centra en los procedimientos de aseguramiento; mientras el AA1000 se centra en la calidad de los procesos de presentación de informes” (Rao, 2017, p. 56).

Las firmas contables reconocen las limitaciones de la práctica de auditoría tradicional, en el cumplimiento de los objetivos vinculados al aseguramiento de la sostenibilidad, y su enfoque se basa en aspectos como la evaluación de desempeño y la precisión de datos propios de la auditoría financiera (O'Dwyer, 2011). Así mismo, su actitud es cautelosa, con un enfoque limitado, destinado a proporcionar bajos niveles de garantía. Comportamiento contrario al de los consultores que tienden a proporcionar niveles más altos de aseguramiento (Mock *et al.*, 2013; (O'Dwyer & Owen, 2005).

4 NIVEL DE ASEGURAMIENTO Y GRADO DE CUMPLIMIENTO AL MODELO DE LA GUIA GRI

La elaboración de memorias de sostenibilidad ayuda a las organizaciones a marcar objetivos, medir desempeño y gestionar el cambio con el propósito de que sus operaciones sean más sostenibles (Rodríguez & Ríos-Orsorio, 2016), y el conocimiento de este resultado les permitirá definir y concretar objetivos específicos en este ámbito, y de este modo, llevar a cabo los ajustes que sean necesarios para lograr un mejor desempeño (Orozco *et al.*, 2014). Sin embargo, por tratarse de informes de carácter voluntario, su contenido es propenso a interpretaciones desfavorables. Por ello, las directrices GRI ofrecen principios y contenidos para orientar a los preparadores en la presentación de sus informes bajo un panorama fiable y equilibrado de los resultados económicos, ambientales y sociales (Mock *et al.*, 2007), que desafían a las empresas a informar aspectos positivos y negativos del desempeño de sostenibilidad (Hahn & Lülfs, 2014).

De este modo, “las memorias convierten lo abstracto en tangible y concreto; por tanto, ayudan a comprender y gestionar las consecuencias que las novedades en materia de sostenibilidad tienen sobre las actividades y la estrategia de cada organización”(GRI, 2013,p.3). Una empresa con un desempeño deficiente en materia de desarrollo de la sostenibilidad, probablemente no invierte los mismos recursos que una empresa que publica un informe independiente sobre este aspecto (Berthelot *et al.*, 2012).

Las organizaciones pueden aplicar diversos enfoques para aumentar la credibilidad de sus memorias. Por ello, GRI recomienda además del uso de recursos internos, recurrir a la verificación externa (GRI, 2015, P.52), para aumentar las posibilidades de producir un informe “equilibrado y razonable” (O’Dwyer & Owen, 2005, p.7). De este modo, el auditor externo verifica si las empresas han aplicado los lineamientos GRI y si su informe social fue preparado de acuerdo a sus directrices (Carrizo, 2010).

Este capítulo revisa mediante fuentes secundarias, los aspectos generales de las directrices GRI y los niveles de aseguramiento proporcionados. Luego, mediante un análisis descriptivo, a partir de una muestra de 122 informes asegurados en un periodo de seis años, se obtendrán resultados sobre los niveles de aseguramiento y el grado de cumplimiento de los estándares GRI; posteriormente, por medio de la prueba de Chi-cuadrado (χ^2), se responderá a la pregunta acerca de si existe una relación entre el nivel de aseguramiento de las declaraciones y el grado de cumplimiento de los informes de RSC, con respecto al modelo de índice de contenido.

4.5 ASPECTOS GENERALES DE LAS DIRECTRICES GRI

A nivel empresarial, existen varias metodologías³⁷ para evaluar las dimensiones de sostenibilidad; no obstante, la más aceptada a nivel internacional es la suministrada por el GRI (Rodríguez & Ríos-Orsorio, 2016), lo cual se evidencia en la base de datos donde reposan más de 63.852³⁸ reportes de 15.396 organizaciones de todo el mundo.

El propósito de la metodología GRI, es contribuir a que la información divulgada por las empresas sobre los aspectos económicos, ambientales y sociales, conformen criterios homogéneos fácilmente comparables (Rodríguez & Ríos-Orsorio, 2016).

La Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad GRI, “presenta una serie de principios de elaboración de memorias, contenidos básicos (figura 9), así como los criterios que las organizaciones deben aplicar para redactar sus memorias de sostenibilidad “de conformidad” con la guía” (GRI, 2015, p.4).

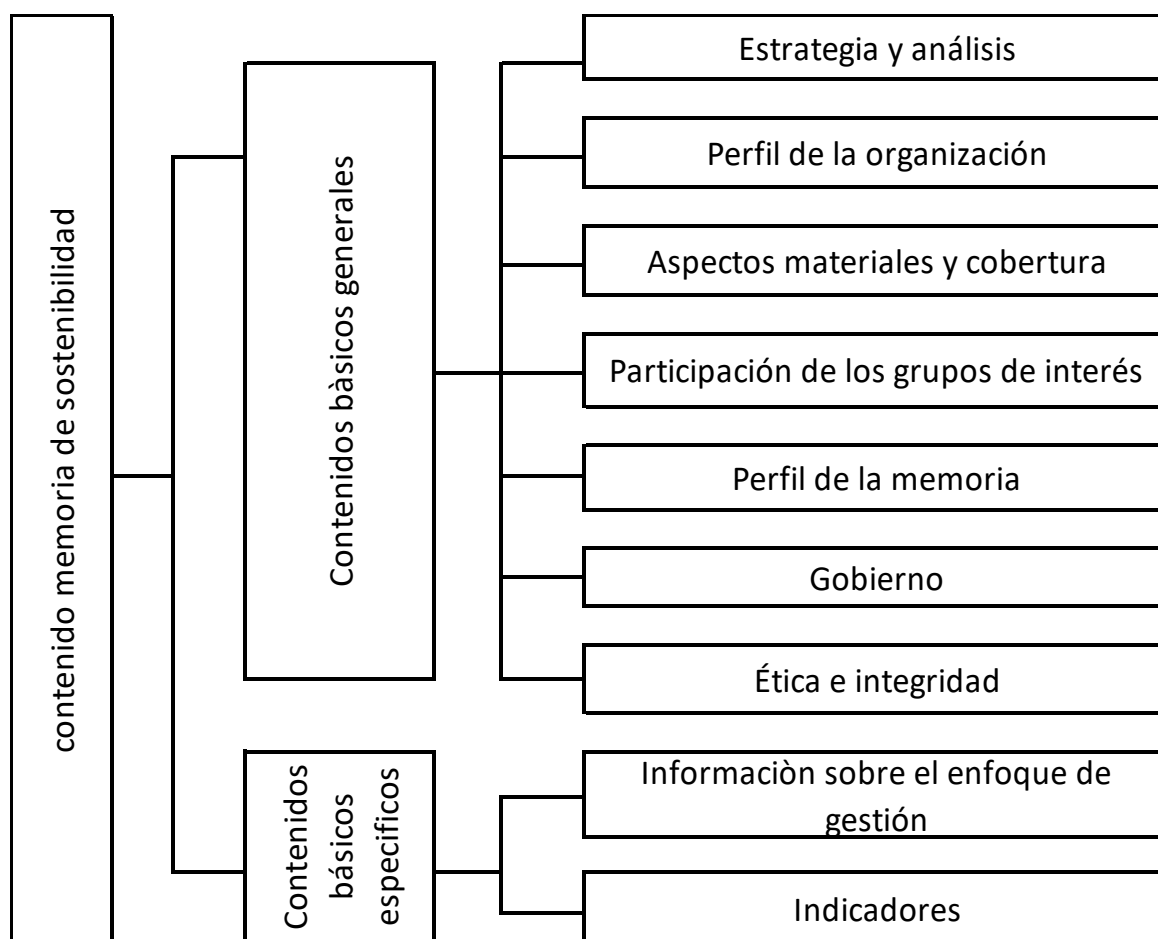
³⁷ Pacto Global de las Naciones Unidas, SA 8000 (Social Accountability), CRT (*The Chaux Round Table*), Ibase, Metas del Milenio de Naciones Unidas, Lineamientos para empresas Multinacionales OCDE, Principios Globales Sullivan y las más utilizadas a nivel mundial: AA1000 (*Accountability 1000*) y GRI (Global Reporting Initiative) (Rodríguez & Ríos-Orsorio, 2016,p.79)

³⁸ Dato recuperado de <https://database.globalreporting.org/search/> el 17 de enero de 2021

Los principios para la elaboración de las memorias se dividen en dos grupos, que son fundamentales para la transparencia, y constan de una explicación sobre cómo deben aplicarse, así como una serie de comprobaciones:

- Los principios para definir el contenido del informe: describen el proceso para decidir que se debe incluir en la memoria partiendo de las actividades, repercusión y las expectativas e intereses fundamentales de los grupos de interés.
- Los principios para definir la calidad del informe: sirven para tomar mejores decisiones en aras de la calidad de la información Precisión, equilibrio, claridad comparabilidad, fiabilidad, puntualidad.(GRI, 2015,p.8)

Figura 9. Estructura del contenido básico de la Memoria según GRI



Fuente: Elaboración propia a partir de GRI (2015a).

4.6 NIVELES DE ASEGURAMIENTO

Los principios de IAASB exponen que la actividad de verificación externa, debe indicar el nivel de garantía para reducir la brecha ³⁹ de expectativas entre la percepción del lector sobre o acerca de la fiabilidad de las verificaciones y su eficacia real (Manetti & Becatti, 2008).

De tal forma, estos principios permiten indicar los dos niveles de aseguramiento según el estándar ISAE 3000:

- i) razonable: en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión.
- ii) limitada: en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo un riesgo superior al de un encargo razonable como base para la expresión de una conclusión (IAASB, 2013, p.7).

Por otro lado, para el estándar AA1000 se indica que:

Los aseguramientos se deberán documentar en el acuerdo de aseguramiento y pueden ser: i) altos: cuando el proveedor de aseguramiento ha obtenido evidencia suficiente para apoyar su informe, de forma que el riesgo de que su conclusión sea errónea, sea muy bajo pero no cero, la evidencia obtenida es sin restricciones y ii) moderado: cuando el proveedor de aseguramiento ha obtenido evidencia suficiente para apoyar su informe, de forma que el riesgo de que su conclusión sea errónea sea reducido pero no reducido a un nivel muy bajo pero no cero, la evidencia es menos exhaustiva” (ISEA, 2008^a, p.11)

En efecto, “los niveles altos de garantía están asociados con declaraciones de garantía positiva; mientras en los niveles de garantía moderados se observa que las declaraciones de garantía son negativas” (Mock *et al.*, 2007, p.70); por lo tanto, “se espera que las asimetrías de información sean menores cuando el aseguramiento concluye que el

³⁹ Los autores Mori Junior & Best,(2017) señalan que esta brecha surge debido a las diferencias entre lo que los interesados desean de las auditorías y los procesos de aseguramiento, y lo que entienden los auditores o aseguradores es el rol de auditoría o aseguramiento (p. 576)

informe de sostenibilidad se encuentra en un nivel razonable/ nivel alto”(Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017, p.1142) .

4.7 GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LOS ESTANDARES GRI

Los estándares GRI en su versión G4, fue presentada el 22 de mayo de 2013. Estos proponen dos opciones para las organizaciones que deseen elaborar sus informes de conformidad con el estándar GRI: (1) La opción esencial, y (2) la opción exhaustiva. A la decisión de optar por una de estas dos posibilidades de ajuste, se le denominará en adelante “conformidad GRI”.

La opción esencial exige reportar sólo determinados indicadores fundamentales para comprender la naturaleza de la organización, sus temas materiales e impactos relacionados y como se gestionan estos. Mientras que la opción exhaustiva que se crea a partir de la esencial requiere contenidos adicionales sobre estrategia, ética e integridad de la organización y su gobernanza. Además, la organización está obligada a informar ampliamente sobre los impactos y comunicar todos los contenidos dentro de cada apartado (Deloitte, 2018.p.15).

En la versión G3, existen tres niveles de aplicación del GRI con las siguientes calificaciones: C, B y A. Y a estas calificaciones se les agrega el símbolo + en cada nivel (C+, B+, A+), en el caso de que se haya recurrido a una verificación externa. Es importante indicar que las publicaciones presentadas después del 31 de diciembre de 2015 se deben elaborar de conformidad con la GUIA G4, en este trabajo de investigación sólo dos empresas presentaron el informe correspondiente al periodo 2014 con la opción de conformidad C (calificación más básica) y A (calificación más completa)

En la tabla 18, se muestra, a continuación, el grado de cumplimiento de las guías o estándares GRI en 122 informes de 24 empresas colombianas que se encuentran asegurados, siendo la opción esencial, la más recurrida entre las organizaciones colombianas que aplican estándares GRI.

Tabla 18. Grado Cumplimiento GRI periodo 2014 – 2019

Año del informe de sostenibilidad	GRADO DE CUMPLIMIENTO GRI		Total
	ESENCIAL	EXHAUSTIVA	
2014	14	4	18
2015	14	4	18
2016	15	3	18
2017	18	4	22
2018	17	5	22
2019	20	4	24
Total	98	24	122

Fuente: Elaboración propia.

Con respecto al nivel de aseguramiento, el estudio arrojó que las 122 verificaciones externas de la muestra, presentan un nivel de aseguramiento limitado. La evidencia anterior, se encuentra en línea con otros estudios, donde se indica que los compañías certificadoras prefieren emitir declaraciones de aseguramiento con un nivel limitado (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019; Kılıç, 2018; Rossi & Tarquinio, 2017; Bepari & Mollik, 2016; Manetti & Toccafondi, 2011; Manetti & Becatti, 2008).

4.4. RESULTADO EXPLORATORIO DE LA RELACION ENTRE EL GRADO DE CUMPLIMIENTO DEL MODELO DE LA GUIA GRI, EL NIVEL DE ASEGURAMIENTO Y LA DECISION DE ASEGURAR EL INFORME DE SOSTENIBILIDAD

Debido a que el nivel de aseguramiento limitado para la muestra fue una constante, no resulta técnicamente posible en este caso, el cálculo estadístico Chi-cuadrado (X^2). Sin embargo, dado el resultado anterior, se plantea la siguiente hipótesis alternativa: la calificación obtenida por el GRI, se relaciona con la decisión de asegurar o no la información; por tal razón, en primera instancia se efectúa una revisión descriptiva (ver tabla 19), y posteriormente, mediante la prueba Chi-cuadrado (X^2) se determina si existe relación entre las variables.

Tabla 19. Análisis descriptivo del aseguramiento vs. la opción de conformidad GRI

	NO APLICA ESTÁNDARES	OPCION DE CONFORMIDAD GRI					TOTAL
		ESENCIAL	EXHAUSTIVA	CALIFICACION C	CALIFICACION B	CALIFICACION A	
NO ASEGURA	135	97	4	1	0	1	238
ASEGURA	0	98	24	0	0	0	122
TOTAL	135	195	28	1	0	1	360

Fuente: Elaboración propia.

Al revisar los resultados obtenidos en la prueba descriptiva, se observa que todos los informes asegurados, cumplen con alguna de las dos opciones de conformidad GRI, es decir aplican el contenido del modelo de la guía GRI. Se determinó que en el lapso 2014 a 2019, 80% de los informes (98), se presentaron bajo la opción esencial; mientras, el 20% restante (24) fueron elaborados a partir de la opción de conformidad exhaustiva. Igualmente, se observa que el 57% (135) del total de informes no asegurados (238), no aplican las opciones de conformidad GRI.

Con respecto a la relación entre la decisión de asegurar o no la información y la calificación obtenida por el GRI, los resultados muestran (ver la tabla 20) que el nivel de significatividad es menor que 0.01 ($0.000 < 0.01$); por tal razón, se acepta la hipótesis alternativa y se rechaza la hipótesis nula. En consecuencia, se puede concluir en este estudio, que a un nivel de significatividad de 0.01 ($0,000 < 0,01$), la calificación otorgada por el GRI se relaciona de manera positiva y significativa con la decisión de asegurar la información, con una intensidad de asociación media, lo anterior, debido a que el GRI recomienda la verificación externa, aunque la misma no sea obligatoria, de manera que la memoria se presente en conformidad con la guía GRI (GRI, 2013,P.86).

Tabla 20. Relación entre la opción de asegurar y la calificación de conformidad GRI

		Chi-cuadrado de Pearson			Prueba exacta de Fisher-Freeman-Halton	
		valor	Sig. Asintótica (bilateral)		Sig. Monte Carlo (bilateral)	
OPCIÓN DE CONFORMIDAD GRI	No aplica	127,111a	0.000	< 0.01*	0.000	< 0.01*
	Esencial					
	Exhaustiva					
	"C"					
	"A"					
N de casos válidos 360						
* Significativo al 0.01						

Medidas Simétricas

	Phi			V de Cramer			Coeficiente de contingencia		
	Valor	Aprox. Sig		Valor	Aprox. Sig		Valor	Aprox. Sig	
DE CONFORMIDAD GRI	0.594	0.000	<0.01*	0.594	0.000	<0.01*	0.511	0.000	<0.01*
N de casos válidos 360									
*Significativo al 0.01									

Fuente: Elaboración propia.

Es importante indicar, que este estudio es de carácter descriptivo, por lo que sería importante, investigar en el contexto colombiano, a través de una investigación de carácter cualitativo, sí el modelo de contenido GRI actualizado y el informe emitido por los proveedores de aseguramiento, contribuyen o no, a disminuir la percepción de las partes interesadas, en cuanto a la credibilidad de los informes.

5 DECLARACIONES DE ASEGURAMIENTO: INDUCTORES DE MEJORA EN LA TRANSPARENCIA DE LOS INFOMES DE RSC

Aunque el número de organizaciones que publican informes de RSC ha crecido rápidamente en los últimos años, aún persisten dudas sobre la eficacia de la práctica de aseguramiento en mejorar la rendición de cuentas y la transparencia en los informes (Mori Junior & Best, 2017). Cuando las empresas divulgan su aseguramiento en un informe de sostenibilidad, esperan proporcionar una cifra definida al inversor, evitando malentendidos y valoraciones erróneas de su desempeño (Harymawan *et al.*, 2020), de forma tal que, el público aguarda que los auditores adopten una actitud responsable hacia los problemas del medio ambiente y la sociedad, produciendo un informe anual en el que todos los interesados pueden confiar (Ackers, 2009), a la vez que consiga reducir la asimetría de información entre los gestores y las partes interesadas (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019; Cuadrado-Ballesteros *et al.*, 2017), y servir como herramienta a las empresas para comprobar y mejorar el sistema de gestión (Gürtürk & Hahn, 2016). Por otra parte, y de acuerdo a la teoría de la legitimidad, es probable que las empresas luchen por obtener una mayor legitimidad al señalar a sus partes interesadas que pueden confiar en el contenido divulgado en sus informes, porque el mismo ha sido atestiguado por un tercero (Hummel *et al.*, 2017).

Los resultados de esta evaluación de tipo voluntario, se establecen en una declaración de verificación que informa las conclusiones del proveedor de aseguramiento (Perego & Kolk, 2012), lo cual constituye un componente importante para mejorar la transparencia y la responsabilidad de las corporaciones en diversas áreas asociadas con su desempeño e impactos sociales y ambientales (Deegan, Cooper, & Shelly, 2006,p.369).

Este capítulo tiene como objetivo explorar de forma cualitativa la calidad de 122 declaraciones de garantía contenidas en cada informe de sostenibilidad, en el periodo 2014 al 2019, para determinar si éstas agregan o no valor y/o mejoran la transparencia

de los informes no financieros presentados por las empresas colombianas objeto de estudio. Por tal razón, para comprender la calidad en el aseguramiento, en primer lugar, mediante el análisis descriptivo, se indaga sobre el contenido de las declaraciones para conocer el cumplimiento de ciertos criterios. Luego, mediante el uso de reglas de codificación, se procede a calificar cada una de las declaraciones. Por último, se registra en una matriz de seguimiento los indicadores auditados, los cuales aparecen en el índice de contenido GRI de cada informe o en el anexo de cada declaración. Esto último para medir la proporción de indicadores asegurados respecto del número de indicadores de sostenibilidad informados.

5.5 CONTENIDO DEL INFORME DE ASEGURAMIENTO

Para proporcionar una idea del contenido de las declaraciones de garantía, se realizó el análisis de 122 informes que indicaban estar verificados por un proveedor externo. Al revisar cada uno de estos informes en la página corporativa de la entidad, se evidenció que 9 informes de sostenibilidad no contenían el informe de aseguramiento, por tal razón sólo 113 declaraciones fueron examinadas teniendo en cuenta algunos⁴⁰ de los criterios de evaluación definidos por Gürtürk & Hahn (2016) y Perego & Kolk (2012) (anexo 2), incluyendo los elementos básicos(anexo 6), tanto para el estándar AA1000 como para estándar ISAE 3000, que debe contener una declaración de aseguramiento, los cuales se detallan a continuación:

1. Título: los títulos de los “informes” o “declaraciones” entregados por los proveedores de aseguramiento muestran, además, el uso diverso de términos, lo que, en esencia, es un enfoque similar, que según Deegan, Cooper, & Shelly (2006, p.339) puede “causar confusión a los lectores, por lo cual sería útil cierta uniformidad en uso de los títulos”. Así mismo, FEE, (2002) señalan que es preferible usar el término “garantía”, evitar confusión con términos como “auditoría” y “verificación” que tienen significados

⁴⁰ Criterios como nombre del proveedor, tipo de proveedor de aseguramiento, alcance del compromiso de garantía, estándar utilizado fueron abordados en capítulos anteriores.

más especializados y que pueden crear una “brecha de expectativas” en la que un usuario asume erróneamente que hay más seguridad de la que está presente. Los resultados de esta investigación indican que el título más utilizado en el contexto colombiano es el de “Informe de revisión independiente” (46.9%), seguido por “Memorando de Revisión Independiente” (26,5%), siendo la palabra “verificación” la menos utilizada en los títulos en las declaraciones.

2. Direccionamiento: parte de la declaración, donde se indica formalmente a quién va dirigido el informe de aseguramiento. El destinatario del informe de aseguramiento, puede bien, haber sido descrito expresamente, o en algunas ocasiones estar dirigido directamente “a la gerencia”. En cuanto a este aspecto, los resultados del trabajo muestran que 86 declaraciones (76,1%) no mencionan su destinatario, mientras el 23,9% manifiestan estar dirigidos directamente a la gerencia. Además cabe destacar que ninguna declaración fue dirigida a los *stakeholders*. Estos resultados son similares a los obtenidos por Deegan *et al.* (2006), Bepari & Mollik (2016) y Hummel *et al.* (2017).

En tal sentido, Deegan *et al.* (2006, p.341) indican que lo anterior puede tener implicaciones para la independencia percibida de los proveedores de aseguramiento, ya que podría esperarse que la independencia sea menor cuando la audiencia nominada está involucrada en la gestión de la organización, en lugar de ser externa a la dirección de la organización.

3. Nombre del Proveedor: se refiere a quien ejecutó la verificación del informe de sostenibilidad y es quien asume la responsabilidad del compromiso. Se pudo evidenciar que las 113 declaraciones revisadas, contenían este aspecto, lo cual permitió identificar claramente la identidad de los asesores contables y consultores.

4. Tipo de Proveedor: puede ser una firma de auditoría o una empresa especializada. El 86,7% referenciaban el tipo de proveedor de aseguramiento claramente. El 13.3% restante de las declaraciones, aunque no lo referenciaba, se infiere el tipo de proveedor (firma contable o consultor), porque son firmas son reconocidas.
5. Fecha del informe: la fecha informa a los usuarios que el profesional ejerciente ha considerado el efecto sobre los eventos materiales de los que el profesional tuvo conocimiento hasta esa fecha (FEE, 2002). Se evidenció que las 113 declaraciones indicaban la fecha a la que correspondía la verificación externa de la siguiente manera: “Hemos sido contratados por la Dirección de Grupo Nutresa S.A. en adelante Nutresa, para proporcionar aseguramiento limitado sobre la información no financiera contenida en el informe integrado para el año terminado el ...” (KPMG Advisory Tax & Legal S A S, 2020).
6. Responsabilidades: la mayoría de las declaraciones indican la responsabilidad de quien prepara el informe de sostenibilidad (reportero) y la del proveedor al realizar su actividad de aseguramiento, lo cual está en línea con los hallazgos encontrados por Kılıç (2018). El estudio evidenció que, en este caso el 100% de las declaraciones referenciaban este criterio.

Responsabilidad del reportero: “La gerencia de Alpina S.A., es responsable de la preparación del informe de sostenibilidad 2018 y de su información soporte. Esta responsabilidad incluye diseñar, implementar, y mantener controles internos relevantes a la preparación de un informe de sostenibilidad que esté libre de errores de importancia, seleccionar y aplicar principios de reportes apropiados y utilizar métodos de medición y estimaciones que sean razonables en las distintas circunstancias” (E&Y, 2019).

Responsabilidad del proveedor: “Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión de aseguramiento limitado sobre la preparación y presentación de los parámetros de sostenibilidad incluidos en el informe anual de Nutresa”. (KPMG Advisory Tax & Legal S A S, 2020)

7. Independencia: se refiere a la declaración expresa de independencia de las partes involucradas, para llevar a cabo un compromiso de aseguramiento sobre los informes de sostenibilidad preparados según GRI, los cuales, deben ser independientes y competentes en el tema y en la práctica de aseguramiento (Bepari & Mollik, 2016) para que sus juicios sean más imparciales (FEE, 2002).

Se evidenció que en el 78.8% (89) de las declaraciones, el tema de independencia estaba claramente descrito, mientras que en el 21,2% (24) sólo había sido nombrada, lo cual se encuentra en línea con los hallazgos de Kılıç (2018). El lenguaje para comunicar la independencia se utiliza párrafos como: “Hemos realizado nuestro trabajo de acuerdo con las normas de independencia requeridas por el Código Ético de la *Internacional Federation of Accountants* (IFAC)” (Deloitte, 2020).

8. Imparcialidad: las firmas de proveedores de aseguramiento incluyen ciertas declaraciones en sus certificaciones de verificación, como, por ejemplo: “Nuestra responsabilidad al realizar las actividades de aseguramiento, es únicamente con la gerencia de Alpina S.A., por lo tanto, no aceptamos ni asumimos ninguna responsabilidad respecto de cualquier otro propósito o frente a cualquier otra persona u organización” (E&Y, 2019). Éstas declaraciones están destinadas a limitar la capacidad de quien toma las decisiones para basar sus decisiones en un informe de aseguramiento (Mock et al., 2013), debido a que la carta de garantía no satisface la necesidad del lector del informe de sostenibilidad.

En este punto, sólo 8 declaraciones (7.1%) indicaron que la misma estaba disponible a terceros, lo cual difiere de hallazgos anteriores como el de Mock *et al.* (2013) quienes encontraron en su investigación, que durante el período 2002 al 2004, el 16% de los informes de verificación restringieron su uso, y en el período 2006 al 2007, 19 de 148 (12,84%) tenían declaraciones que igualmente restringían su uso.

9. Alcance del compromiso: el alcance de un encargo de aseguramiento se puede describir en términos del tema sobre el que se proporcionará la garantía y de acuerdo a los objetivos específicos del trabajo de aseguramiento (FEE, 2002). Esta cobertura de la declaración de verificación, se encuentra redactada en algunas declaraciones de la siguiente forma: “El alcance de una revisión independiente es substancialmente inferior al de una auditoría. Por lo tanto, no proporcionamos opinión de auditoría sobre el informe de sostenibilidad de 2019” (Deloitte, 2020).

En este punto el 100% de las declaraciones de la muestra, referenció un alcance limitado.

10. Objetivo: es aquél alcanzado mediante el compromiso que indica el nivel de garantía previsto. Según Deegan *et al.*, (2006) su identificación dentro del contexto, permite reducir las posibles “brechas de expectativas” al conocer claramente el papel del proveedor dentro de una asignación en particular . Este ítem se encontró escrito en algunas declaraciones de la siguiente manera: “el objetivo de este compromiso es obtener un nivel limitado de aseguramiento con respecto a las aseveraciones y datos relacionados con el desempeño de sostenibilidad y la cobertura de los respectivos asuntos de importancia dentro del informe” (E&Y, 2019). Como resultado en esta investigación, se observó que el 93.08% (106) declaraciones referencian el compromiso de aseguramiento.

11. Competencia del proveedor: descripción de las habilidades profesionales que permiten al equipo llevar a cabo el ejercicio de aseguramiento. El 61.9% (70) declaraciones referenciaban este criterio. Tal como lo evidenciaron O'Dwyer & Owen (2005), "por lo general, las cuatro firmas consideradas como *Big4*, se contentaban con que el nombre de la empresa indicara su competencia para llevar a cabo el proceso de aseguramiento" (p.10).
12. Criterio de evaluación: referencia que indica los criterios particulares contra los cuales se ha elaborado el informe de sostenibilidad. Por ejemplo: "Hemos llevado a cabo nuestro trabajo de revisión de acuerdo con las directrices del *Global Reporting Initiative* (GRI) en su versión GRI Standards" (E&Y, 2019). El 81,4% (92) de las de las declaraciones describen los criterios parcialmente; mientras que el 18,6% (21) hacen una disposición clara de los mismos.
13. Estándar: norma utilizada que rige la labor del proveedor de aseguramiento. Se indica en la declaración de la siguiente forma:

"Hemos llevado a cabo nuestro trabajo de de acuerdo con la norma ISAE 3000 – *International Standard on Assurance Engagements Other than Audit or Reviews of Historical Financial Information* emitida por el *International Auditing and Assurance Standard Board* (IAAASB) de la *International Federation of Accounts* (IFAC)" (Deloitte, 2020).

El 99% referenció el estándar utilizado.

14. Resumen de la labor: es importante que el proveedor aplique procedimientos de control de calidad, lleve a cabo el compromiso de forma sistemática y basado en evidencia, para evaluar si el informe proporciona una información razonable y equilibrada de su desempeño (Bepari & Mollik, 2016). Se evidencia que el 99.1% de

las declaraciones de la muestra, detallan las medidas adoptadas para llegar a una conclusión. Este hallazgo concuerda con los resultados de estudios previos (Mock *et al.*, 2013). Entre los procedimientos se mencionan:

El proceso de verificación de BSD Consulting incluyó: revisión del proceso de definición de materialidad, revisión de documentos internos, entrevistas con funcionarios de áreas clave para entender el contexto sobre la gestión de la sostenibilidad y del reporte de los asuntos materiales, revisión de la calidad y confiabilidad de la información seleccionada, a través de visitas de verificación en las oficinas de Bogotá, revisión de las cuestiones de sostenibilidad de la industria y la empresa que tuvieron resonancia en los medios de comunicación y aquellas que son relevantes para el contexto específico de sostenibilidad, lectura crítica del borrador final del informe y solicitud de ajustes y aclaraciones (BSD Consulting Colombia, 2020).

15. Materialidad⁴¹: la versión G4 hace hincapié en que las organizaciones, durante el proceso de elaboración de la memoria, deben centrarse en aquellos asuntos que resultan materiales para su actividad. Esto propiciará memorias pertinentes, creíbles y fáciles de usar (Global Reporting Initiative, 2013,p.3). Por otro lado, Bepari & Mollik (2016), indican que la materialidad implica identificar problemas importantes que se incluirán en el proceso de aseguramiento. El resultado de esta investigación señala que el 53.1% (60) de las declaraciones indicaban que se había realizado un: “Análisis de cómo, a partir del ejercicio de materialidad, se definen los contenidos, la estructura y los indicadores del reporte, de acuerdo a lo sugerido por los estándares GRI”(Deloitte, 2020), el 18.6% (21) menciona que: “la materialidad ni la

⁴¹ Sobre este punto, Wallage (2000) profesor de la Universidad de Ámsterdam y socio de KPMG, indica : “en la contabilidad social, definir los niveles de materialidad y confiabilidad es un tema difícil. No solo son diversas las necesidades de los grupos de interés, sino que también deben los propios interesados determinar el nivel en que la información se vuelve material, las personas y el dinero no pueden ser tratados de la misma manera. Un ser humano maltratado nunca puede ser ‘inmaterial’” (p.59).

correspondencia de los asuntos relevantes con los aspectos materiales, hacen parte del alcance de esta verificación” (E&Y, 2019) y el 15,9% (18) indicó que se efectuó “indagación con la administración para obtener entendimiento del proceso llevado a cabo por Nutresa, para determinar los temas materiales” (KPMG, 2020).

En general, el procedimiento observado en cada una de las declaraciones emitidas fue el de ofrecer una declaración amplia, en lugar de detalles específicos de cómo se habían evaluado los niveles de materialidad, lo cual concuerda con el estudio realizado por O'Dwyer & Owen (2005).

Es importante indicar, que la materialidad no es cuantificable ni está regulada de forma estandarizada, por lo que en general, es la propia entidad que informa la que determina cuáles son los asuntos relevantes mientras la integridad de dicha información se evalúa según el juicio profesional del verificador (González, 2014).

16. Integridad: declaración que expresa que todos los aspectos materiales son cubiertos por el informe (FEE, 2002). La integridad implica la inclusión de la comunidad, en general en la identificación de problemas materiales, indicando que ésta ha sido consultada en el proceso de Responsabilidad Social y aseguramiento, e involucrada en el proceso de implementación de recomendaciones (Bepari & Mollik, 2016). El resultado del análisis de integridad indicó que el 93.8% (106) no detalla este aspecto.
17. Capacidad de respuesta: declaración referente a los procedimientos de la organización (o falta de ellos) para identificar los intereses y las preocupaciones de los interesados. Las respuestas pueden incluir el establecimiento de políticas, objetivos y metas, estructura de gobierno, gestión de sistemas y procesos, planes de acción, medición y monitoreo de desempeño (Bepari & Mollik, 2016. p.670). El estudio indicó que el 95.6% (108) de las declaraciones no detallaron este punto.

Los resultados encontrados en los criterios de integridad, materialidad y capacidad de respuesta, son similares a los hallazgos encontrados en los estudios realizados por Bepari & Mollik (2016, p.668), donde los autores indican que su análisis sugiere que la participación de los interesados es limitada, en términos de materialidad e inclusividad, y que la capacidad de respuesta de la organización, en términos de preocupación de los interesados, no se destaca en las declaraciones de aseguramiento.

18. Desempeño: reflexión de los proveedores sobre su actuación frente al compromiso de aseguramiento. Ninguna de las declaraciones de la muestra mencionó este punto.
19. Presentación de reservas: consideración del proveedor sobre cualquier tipo de reservas, tales como prácticas internas y proceso de reportes, problemas de exactitud y fiabilidad, ausencia o insuficiencia de información, auditabilidad y acceso a la información (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019). Este criterio no se evidencia en las declaraciones examinadas.
20. Progreso: declaración de cómo la compañía ha avanzado en la preparación de los informes de sostenibilidad. Este criterio fue identificado en algunas declaraciones donde se incluía el siguiente texto: “Se resalta que Celsia ha identificado los retos a los cuales se enfrenta alrededor de sus asuntos materiales” (Deloitte, 2019). El resultado de la investigación indica que el 86,7% (98) de las declaraciones no indicaron este criterio.
21. Sugerencias: permite a los lectores evaluar el estado actual de las divulgaciones sobre sostenibilidad (Hummel *et al.*, 2017). Las sugerencias o recomendaciones remiten a una declaración referente a hallazgos y áreas de mejora. Éstas se muestran en algunas declaraciones de la siguiente manera:

“Hemos presentado a Celsia nuestras recomendaciones relativas a las áreas de mejora para consolidar los procesos, programas y sistemas relacionados con la gestión de la sostenibilidad, las recomendaciones más relevantes se refieren a: realizar un monitoreo periódico de los avances en la gestión de los asuntos materiales y los indicadores....”.(Deloitte, 2019).

En el estudio realizado se observó que el 46% (52) indican claramente los aspectos a mejorar, el 31% (35) indican que las sugerencias fueron entregadas a la gerencia internamente, y el 23% no menciona ningún tipo de sugerencia. Este hallazgo es consistente con el evidenciado en el estudio de Mock *et al.*(2013), en el que se indica que es menos probable que los proveedores de aseguramiento proporcionen recomendaciones para futuras mejoras, lo cual es un comportamiento consistente con intentar minimizar los costos de futuros litigios y puede dar la impresión de que la prestación de servicios de aseguramiento está vinculada con un esfuerzo por obtener el trabajo relacionado con aquellas áreas identificadas para mejorar que socava la independencia percibida del proveedor de aseguramiento (Deegan *et al.*, 2006, p.365).

22. Participación de los *stakeholders*: descripción de los interesados en el proceso de verificación. El diálogo con las partes interesadas es importante, porque se puede utilizar para explicar los problemas de aseguramiento y reducir el riesgo de la mala interpretación de los informes de aseguramiento (FEE, 2002). Un claro ejemplo se evidencia en una declaración donde se indicó lo siguiente:

“El relacionamiento con los grupos de interés de la compañía está enmarcado en el Modelo de Responsabilidad Corporativa, basado en el conocimiento detallado de grupos de interés y los mecanismos de interacción e involucramiento, como insumo para orientar el comportamiento y la gestión empresarial”.(BSD Consulting Colombia, 2020).

El resultado de esta investigación, indicó que el 92.9% (105) de las declaraciones revisadas no hacen mención a este punto, de lo que se infiere, de manera consistente

con previos estudios (Kılıç, 2018;O'Dwyer & Owen, 2005), que la mayoría de las declaraciones de aseguramiento, no consideran las demandas de las partes interesadas.

23. Indicadores evaluados: Orozco *et al.* plantean que:

los indicadores de RSE, tienen por objetivo medir los impactos de las actividades empresariales en la sociedad y el medio ambiente, y de este modo saber qué medidas se deben adoptar para convertir cualquier impacto negativo en positivo, para lo cual cuentan con indicadores cualitativos y cuantitativos (p.200).

En este estudio, se observó que el 84.1% (95) de las declaraciones señalan haber evaluado tanto los indicadores cualitativos como los cuantitativos presentados en el informe de sostenibilidad. Este criterio es evaluado cuando en la declaración se menciona el siguiente párrafo: “Revisión de la información cuantitativa y cualitativa Alpina S.A. e incluidos en el informe de sostenibilidad 2018, según la magnitud y la naturaleza de las respuestas a cada uno de los contenidos” (E&Y, 2019).

24. Opinión: declaración que expresa el resultado del ejercicio de aseguramiento. Las opiniones de aseguramiento generalmente están redactadas de la siguiente manera:

De acuerdo con lo anterior, BSD Consulting declara que el Reporte Integrado de Gestión Sostenible de Ecopetrol S.A. 2019, cumple con los criterios correspondientes a la opción de conformidad “Exhaustiva” de los Estándares GRI DEL Global Reporting Initiative (BSD Consulting Colombia, 2020).

Sin embargo, en esta investigación se halló que en el 92% (104) de las declaraciones de aseguramiento, la opinión era negativa, lo cual concuerda con estudios previos

(Mock *et al.*, 2013; Manetti & Becatti, 2008). La opinión negativa es redactada de la siguiente forma:

Como consecuencia de nuestra revisión no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que nos haga creer que el Reporte Integrado 2018 de Celsia contiene errores significativos o no ha sido preparado de acuerdo con el Conjunto Consolidado de Estándares Gri para la elaboración de informes de sostenibilidad". (Deloitte, 2019).

Según Ackers (2009), las declaraciones de aseguramiento enmarcadas negativamente, proporcionan un aseguramiento menos confiable sobre la información de RSC divulgada que las opiniones positivas de aseguramiento. Igualmente, las declaraciones de aseguramiento negativas reducen los costos de litigio (Mock *et al.*, 2013) y dan la creencia de que algo no está bien (Kraten, 2019).

25. Anexo de indicadores verificados: corresponde a la información que se adjunta a la carta de verificación y que contiene los indicadores de desempeño verificados. En algunas ocasiones, este anexo se encuentra, bien sea en el cuerpo del informe de verificación o al interior del informe de sostenibilidad, donde aparece una columna en la tabla de contenido GRI, denominada "verificación". La presente investigación arrojó que el 92.9% (105) de los informes que componen la muestra, tenían anexo, la tabla de indicadores revisados en el interior de la declaración.

Tanto en la teoría de la legitimidad, como en la teoría de las partes interesadas, la rendición de cuentas es clave para entender porque las empresas pueden emprender la presentación de informes de sostenibilidad y su aseguramiento con un interés propio y un valor agregado desde la perspectiva de control interno (Bepari & Mollik, 2016).

Criterios como la participación de las partes interesadas y la capacidad de respuesta de la compañía ante las preocupaciones de terceros; son poco detalladas en las

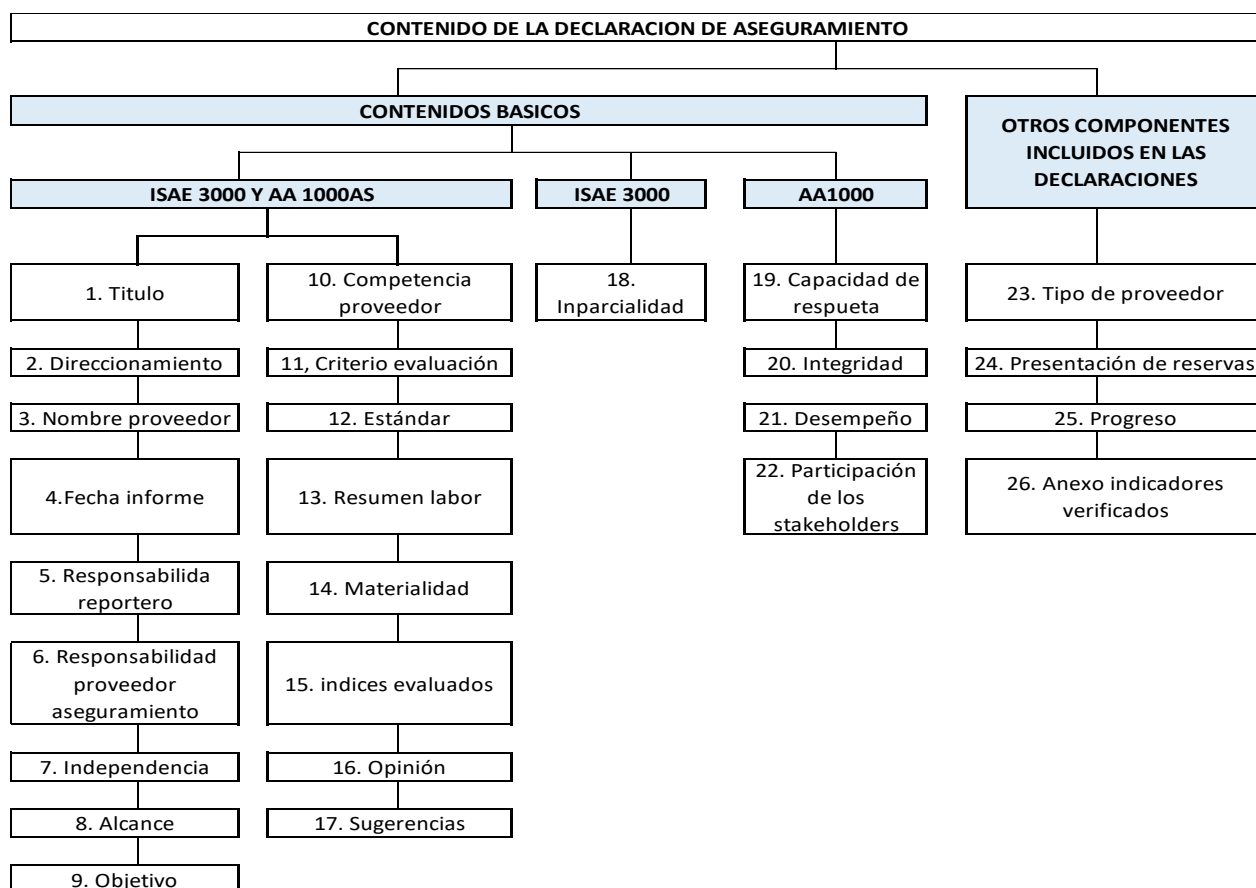
declaraciones de aseguramiento. Al igual, se observa que, la mayoría de las declaraciones no se encuentran disponibles para otras partes interesadas y su alcance es inferior al de un trabajo de seguridad razonable. Por lo tanto, la seguridad es menor, por lo que no se podría tomar como un informe de auditoría, sino más bien, calificarse como una revisión. Este hallazgo es consistente con estudios previos que indican que “las declaraciones de aseguramiento no defienden la responsabilidad pública y el interés de los interesados” (Bepari & Mollik, 2016, p.676). Acorde con lo anterior, Manetti & Toccafondi (2011,p.366) señalan que “ la efectividad y la intensidad de la participación de las partes interesadas en los servicios de aseguramiento, representa aquellas condiciones fundamentales para garantizar la calidad y la equidad en todo el proceso”.

5.6 CALIDAD EN EL CONTENIDO DE LAS VERIFICACIONES EXTERNAS

Para determinar la calidad en el contenido de las declaraciones de garantía, se utilizarán tanto las reglas de codificación descritas en el anexo 3 (23 criterios), como las propuestas en esta investigación (tabla 2), para un total de 26 aspectos (figura 10). Se evaluará la estructura y redacción de 113 declaraciones externas de aseguramiento para conocer su calidad en un entorno voluntario, donde el posible rango de puntuación oscila entre 0 y 39 puntos (ver columna escala de la tabla 2 y el anexo 3). Este estudio adopta un enfoque similar a los adoptador por Gürtürk & Hahn (2016) y Perego & Kolk (2012), quienes hicieron su investigación basándose en la evaluación marco proporcionada por O'Dwyer & Owen (2005) que introduce los requisitos mínimos de una alta calidad en la declaración de aseguramiento. Los resultados del análisis de contenido se resumen en las tablas 21, 22 y 23.

La tabla 21, muestra la puntuación obtenida en cada año, la cual se ha mantenido estable desde el 2014 (21,25), con una leve variación tendiente hacia la baja en el 2019 (20,57). Además, la puntuación media es bastante baja en comparación con el máximo puntaje posible (39 puntos). Este hallazgo es consistente con los resultados de algunos estudios previos (Perego & Kolk, 2012), lo que sugiere mejoras en los criterios presentados.

Figura 10. Contenido declaración de aseguramiento



Fuente: Elaboración propia a partir de ISEA (2008a), IAASB (2013).

Tabla 21. Calidad de las declaraciones de aseguramiento por año

	<i>Número de declaraciones</i>	<i>Promedio</i>	<i>Desviación estándar</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>
2014	16	21.25	2.24	18.00	27.00
2015	17	21.12	2.18	18.00	27.00
2016	16	20.88	1.75	18.00	24.00
2017	19	21.53	2.09	19.00	27.00
2018	22	20.95	1.75	18.00	24.00
2019	23	20.57	1.80	19.00	27.00
Total	113	21.03	1.99	18.00	27.00

Fuente: Elaboración propia a partir de Perego & Kolk (2012)

La tabla 22 muestra en las columnas, el promedio anual por sector en el lapso 2014 al 2019. La columna “N” indica el número de declaraciones de verificación por cada sector, la columna “PROM” resume el promedio de la puntuación de calidad de la garantía a través de los 6 años analizados. La etiqueta “N/A” significa que para ese año no hubo declaraciones para el sector.

Tabla 22. Calidad de las declaraciones de aseguramiento por sector

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	N	PROM	Desviación estándar	MIN	MAX
Comercial	21.25	20.00	20.00	20.00	22.00	21.00	6	20.71	0.84286219	20.00	22.00
Financiero	21.67	21.67	22.00	21.50	21.67	21.25	18	21.63	0.24614359	21.25	22.00
Industrial	21.50	21.57	21.00	22.11	21.40	21.12	52	21.45	0.39150990	21.00	22.11
Inversiones	20.00	20.67	19.66	20.00	20.00	19.67	18	20.00	0.36698774	19.66	20.67
Pública	21.00	21.00	21.00	22.00	19.50	19.50	11	20.67	0.98319208	19.50	22.00
Servicios	N/A	N/A	N/A	22.00	20.33	20.00	8	20.78	1.07220956	20.00	22.00

Fuente: elaboración propia a partir de Perego & Kolk (2012)

Con respecto a la calidad de las declaraciones por sector, los puntajes más altos pertenecen al sector financiero con un promedio de 21.63, seguido muy de cerca por el sector industrial con el 21.45. Igualmente se observa homogeneidad entre las puntuaciones obtenidas en los diferentes sectores, siendo la puntuación más baja la obtenida por el sector de las inversiones.

En cuanto a la calidad del aseguramiento por tipo de proveedor, la mayor puntuación fue obtenida por los consultores. Este hallazgo es similar al de Nilipour *et al.* (2017). “Por otra parte, en esta investigación se pudo observar que los consultores obtuvieron en el lapso 2014 al 2019, la mayor calificación en comparación con las firmas contables (tabla 23). Lo anterior, según Perego & Kolk, (2012), se debe a que estas últimas tienen una mayor experiencia en compromisos de aseguramiento en materia de información financiera, así como una mayor penetración en el mercado de la garantía de sostenibilidad, no obstante éstas aplican un enfoque más conservador y cauteloso que el empleado por los

consultores. De ahí que, Rossi & Tarquinio (2017, p.596), señalen que, “las empresas *Big 4* están más enfocadas en divulgar cuestiones de procedimiento como la independencia del proveedor, responsabilidades (de quien elabora y revisa el informe) y requisitos formales como título, fecha y firma, que en incluir conclusiones consejos y recomendaciones”.

Tabla 23. Calidad de aseguramiento por tipo de proveedor

	Número de declaraciones	PROM	Desviación estándar	MIN	MAX
<i>Firma contable</i>	104	20.84	0.29	20.38	21.27
<i>Consultor</i>	5	27.00	0.00	27.00	27.00
<i>Otros</i>	4	20.50	1.00	19.00	21.00

Fuente: Elaboración propia a partir de Perego & Kolk (2012)

En resumen, el análisis de contenido de cada verificación, revela que la calidad del aseguramiento depende en gran medida del tipo de proveedor, lo cual se encuentra acorde a los resultados obtenidos por Nilipour *et al.* (2017), quienes indican que las declaraciones de aseguramiento en sí mismas, varían principalmente debido a las diferencias entre los aseguradores y sus enfoques. Según Perego (2009), las empresas de contabilidad dada su larga experiencia en auditoría financiera, superan a otro tipo de aseguradores en la aplicación formal de los servicios de aseguramiento; sin embargo, cuando la calidad se refiere a recomendaciones y opiniones contenidas en las declaraciones, las de las empresas que no son *Big Four*, suelen ser más elaboradas e informativas.

De igual forma, Perego & Kolk (2012), señalan que, las firmas contables muestran en promedio una falta de transparencia en el compromiso de garantía⁴², especialmente en

⁴² Se entiende por compromiso de aseguramiento cuando el profesional en ejercicio expresa una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios a quienes se dirige, diferente a la parte responsable, acerca del resultado de la evaluación o medición de una materia sujeto contra los criterios a ser usados como la confiabilidad y la disponibilidad para los usuarios a quienes se dirige (Deloitte, 2014).

lo que respecta a criterios como integridad y capacidad de respuesta (puntos 17 y 18 del anexo 2). Lo anterior, podría deberse a que el estándar más utilizado en las declaraciones de la muestra fue el ISAE 3000, que no incorpora explícitamente la idea de la gestión de las partes interesadas, al contrario de lo que ocurre con el AA1000, el cual ha implementado de mejor manera, lo referente a las partes interesadas, mediante sus principios de inclusividad y capacidad de respuesta. Esto, sumado a que los contadores dudan en exponer conclusiones claras debido a que no existen directrices obligatorias para la presentación de informes y al hecho que muchas empresas utilicen una combinación de diferentes pautas, por lo que éstos son cautelosos al informar sobre el cumplimiento y proporcionar altos niveles de garantía (Perego, 2009)

Independientemente de las diferencias entre los distintos tipos de proveedores de aseguramiento, los procesos de aseguramiento para conseguir proporcionar credibilidad, deben ser transparentes. De lo contrario, esos procesos contribuirán a la existencia de una brecha entre las expectativas de las partes interesadas y el desempeño de la auditoría (Mori Junior & Best, 2017)

Así mismo, se pudo evidenciar la similitud en la redacción de las diferentes certificaciones entregadas por las firmas contables a clientes de diferentes sectores, lo que puede conducir a una transparencia baja de las declaraciones. Cosa que de paso, no agrega credibilidad a los informes de sostenibilidad. Lo anterior, también fue evidenciado en estudios previos (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2019; Gürtürk & Hahn, 2016). En este sentido, Boiral & Heras-Saizarbitoria (2019) señalan que, la práctica de garantía parece estar integrada en rutinas y dispositivos retóricos que tienden a reproducirse de forma similar en las declaraciones, de manera independiente a su nivel de fiabilidad.

Es importante indicar que los resultados obtenidos en esta investigación, fueron limitados, y que además, no se tuvo acceso a las recomendaciones que fueron entregadas internamente por el proveedor de aseguramiento a cada una de las compañías. De otra parte y como se evidencia en el anexo 6, el resultado obtenido en este apartado, podría

estar sesgado, debido a elementos como la integridad, la capacidad de respuesta, el desempeño y la participación de los *stakeholders*, no son requeridos por el ISAE3000, el cual es el estándar más utilizado en el contexto colombiano.

5.7 VERIFICACION DE INDICADORES DE DESEMPEÑO

En la actualidad, las empresas tratan de cumplir además de sus objetivos económicos, los objetivos sociales y del cuidado al medio ambiente (*triple bottom line*) (Cuevas, 2011). Lo anterior, debido a que el desarrollo sostenible implica algo más que buscar un equilibrio entre el desarrollo económico y la conservación del medio ambiente; ya que, ambos factores ejercen influencia sobre la calidad de vida, y es ese factor social, el que completa el modelo para describir que significa desarrollo sostenible (FEE, 2002).

Un importante impulsor en la mejora de la calidad de los informes de RSC, han sido las Directrices para la presentación de Informes de Sostenibilidad desarrolladas por el GRI, las cuales proporcionan un marco de principios y orientaciones, junto con una lista de revelaciones e indicadores de desempeño (Perego & Kolk, 2012). Estos indicadores de RSE, tienen como objetivo medir los impactos de las actividades empresariales en la sociedad y el medio ambiente, y de modo que pueda conocerse, qué medidas se deben adoptar para convertir cualquier aspecto negativo en positivo, a través de indicadores cualitativos y cuantitativos (Orozco *et al.*, 2014).

Por ello, los indicadores se han desarrollado, principalmente para usarse en conjunto y ayudar a las organizaciones a elaborar informes de sostenibilidad basados en determinados principios, los cuales deben reportarse obligatoriamente, siempre y cuando la organización haya identificado dicho tema como material (Deloitte, 2018). Es importante indicar, que algunos indicadores son aplicables a muchas empresa, mientras que otros pueden desarrollarse para industrias específicas o incluso para una empresa individual (FEE, 2002). Entre ellos se tienen los indicadores económicos, ambientales y sociales presentados a partir de una estructura dividida en series (anexo 4).

A raíz, de que las empresas comienzan a reportar el triple resultado final, el aseguramiento externo brinda a las partes interesadas, la seguridad de que se puede confiar en las divulgaciones de RSC (Ackers, 2009). Es por ello, que a través del estudio de 122 reportes de sostenibilidad⁴³, se construyó una matriz para conocer inicialmente el comportamiento general que tenían los proveedores de aseguramiento frente a los indicadores de cada una de las dimensiones: económica, ambiental y social (ver figura 11).

Figura 11. Columna de verificación externa incluida el índice de contenido GRI

01 La energía que quieres 02 Carta del presidente de la Junta Directiva 03 Informe de gestión 04 Nuestro actuar 05 Nuestro negocio 06 Temas materiales 07 Anexos Detalle de indicadores • Memorando de verificación externa • Índice de contenidos GRI • Autoevaluación Reporte Integrado • Estados financieros				REPORTE INTEGRAL 2018 107
Índice contenidos GRI Contenidos básicos generales				
GRI Standard	Indicador	Ubicación	Verificación externa	
Fundamentos				
101	Fundamentos: a. Principios de reporte; b. Uso del estándar GRI para el Informe Integrado; c. Declaraciones de uso del estándar GRI	Sobre el reporte, Página 4	✓	
Perfil de la organización				
102-1	Nombre de la organización	Celsia S. A. E. S. P.	✓	
102-2	Actividades (describir las actividades de la organización), marcas, productos y servicios	Quiénes somos, página 7	✓	
102-3	Lugar donde se encuentra la sede central de la organización	La sede principal de la organización se encuentra en la ciudad de Medellín, Antioquia, Colombia. Carrera 43 A n.º 1A sur 14. Piso 5	✓	
102-4	Indique en cuántos países opera la organización y nombre aquellos países donde la organización lleva a cabo operaciones significativas	Quiénes somos, página 7	✓	
102-5	Describa la naturaleza del régimen de propiedad y su forma jurídica	Sociedad Anónima, Empresa de Servicios Públicos	✓	
102-6	Indique de qué mercados se sirve (con desglose geográfico, por sectores y tipos de clientes y destinatarios)	*Quiénes somos, página 7 Transmisión y Distribución, página 79*	✓	
102-7	Determine el tamaño de la organización (empleados, operaciones, ventas, capitalización, productos y servicios ofrecidos)	*Quiénes somos, página 7 Abastecimiento responsable, página 50 Nuestra gente, página 92*	✓	
102-8	Indicadores laborales	*Nuestra Gente, Página 103 Anexo Nuestra gente, página 161-165*	✓	
102-9	Describa la cadena de suministro de la organización	Abastecimiento responsable, página 49	✓	
102-10	Comunique todo cambio significativo que haya tenido lugar durante el periodo objeto de análisis en el tamaño, la estructura, la propiedad accionaria o la cadena de suministro de la organización	Informe de gestión, página 10	✓	
102-11	Indique cómo aborda la organización, si procede, el principio de precaución	Conservación de los ecosistemas, Página 132	✓	
102-12	Elabore una lista de las cartas, los principios o las otras iniciativas externas de carácter económico, ambiental y social que la organización suscribe o ha adoptado	Sobre el reporte, página 4 Reconocimientos y certificaciones, Página 8 https://www.celsia.com/es/nuestra-empresa/gobierno-corporativo-y-celsia-buenas-practicas/categoria/adhesiones	✓	
102-13	Elabore una lista con las asociaciones y las organizaciones de promoción nacional o internacional a las que la organización pertenece	Reconocimientos y certificaciones, página 8	✓	

Fuente: Celsia, (2018)

A continuación, la tabla 24, muestra en porcentaje el grado en que los indicadores son verificados, siendo la dimensión ambiental, con el 93,2%, la mayormente verificada. Lo anterior, concuerda con algunos trabajos previos (Kılıç, 2018; Mock *et al.*, 2007), en los

⁴³ verificados por un proveedor externo en el lapso 2014 al 2019 bajo la metodología GRI, independientemente del sector o tamaño de la empresa, recolectados a través de la información disponible en la página web del GRI <https://database.globalreporting.org/search/>, o en su defecto en la página corporativa de cada compañía

que se indica, que los datos ambientales cuantitativos se encuentran entre los elementos más frecuentemente asegurados.

Tabla 24. Grado de verificación de indicadores

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	TOTAL	
							n	%
Empresas que aseguraron la información	18	18	18	22	22	24	122	
Menos: Empresas que no incluyeron el informe verificación en el reporte de sostenibilidad	2	1	1	3	-	1	8	
Más: empresas que incluyen en el interior del informe la columna de verificación del contenido GRI	1	-	1	2	-	-	4	
Total declaraciones examinadas	17	17	18	21	22	23	118	100%
Dimensión económica	13	13	14	18	21	19	98	83.1%
Dimensión Social	14	16	16	20	21	22	109	92.4%
Dimensión ambiental	15	16	16	21	22	20	110	93.2%

Fuente: Elaboración propia

En segunda instancia, se elaboró una matriz con los índices de contenido GRI informados por cada una de las compañías que aseguraron sus memorias vs. la verificación de los mismos en el lapso 2014 al 2019, para conocer en detalle qué porcentaje de lo informado es verificado por el proveedor externo. Luego, mediante el diseño de una escala de valoración de cinco niveles (tabla 25) de se midió el nivel de verificación para cada una de las dimensiones, teniendo en cuenta la transición hacia la versión G4, la cual comenzó a aplicarse desde el año 2016.

Tabla 25. Escala de valoración para calificar la verificación realizada por los proveedores de aseguramiento a los indicadores informados en el reporte de sostenibilidad

Descripción	Nomenclatura	%Bajo	%Alto	Escala de Valoración
Excelente	E	81.00%	100.00%	5.0
Aceptable	A	61.00%	80.00%	4.0
Deficiente	D	41.00%	60.00%	3.0
Insuficiente	I	21.00%	40.00%	2.0
Bajo	B	0.00%	20.00%	1.0

El anexo 7, muestra que, de los 17 indicadores económicos propuestos por el GRI, 13 (76%) han sido verificados por el proveedor de aseguramiento. El promedio de verificación en el lapso 2014 al 2019, fue de 68,17%, ubicándose en la escala de valoración con una calificación Aceptable (A). De igual forma, se observa que los indicadores: valor económico directo (201-1), cobertura de las obligaciones de la organización derivadas de su plan de prestaciones (201-3) y casos de corrupción confirmadas y medidas tomadas (205-3), con el 87,38%, 83,89% y 82,29% respectivamente, fueron los indicadores con mayor nivel de verificación, es decir, Excelente (E). Por otro lado, se observa que para los indicadores: desarrollo e impacto de la inversión en infraestructuras (203-1), porcentaje de altos directivos procedentes de la comunidad local en lugares donde se desarrollan operaciones significativas (202-2), impactos económicos indirectos significativos y alcance de los mismos (203-2), su verificación fue Deficiente (D) alcanzando promedios del 41,20%, 52,66% y 52,78%, respectivamente. Finalmente, indicadores como enfoque fiscal (207-1), gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos (207-2) y participación de grupos de interés y gestión de inquietudes en materia fiscal (207-3), no fueron tenidos en cuenta en el examen de verificación, siendo su calificación Bajo (B). En esta dimensión no hay calificación que se encuentre en el intervalo insuficiente.

Referente a la verificación efectuada por los proveedores de aseguramiento a los indicadores ambientales. El anexo 8 muestra, que éstos han sido revisados en promedio

en un 70,39% en el lapso analizado, obteniendo una calificación Aceptable (A) en la escala. Indicadores como interacción con el agua como recurso compartido (303-1) e impactos ambientales significativos del transporte de productos y otros bienes utilizados para las actividades de la organización (EN 30), obtuvieron la mayor verificación con el 97,78% y 91,67% respectivamente logrando una calificación Excelente (E). Indicadores como peso de los residuos transportados, importados, exportados que se consideran peligrosos (306-4), consumo de agua (303-5) y porcentaje de los productos vendidos y sus materiales de embalaje que se recuperan al final de su vida útil por categorías de productos (G4-EN 28) su promedio de verificación se encontraba en el 42,5%, 43,75% y 44,44% respectivamente obteniendo una calificación Deficiente (D). En esta dimensión no se encontró indicadores verificados a un nivel insuficiente (I) o Bajo (B) por parte de los proveedores de aseguramiento.

Con respecto a los indicadores sociales, el anexo 9 muestra por cada año, y en porcentaje, aquellos indicadores que han sido revisados por un proveedor, y se evidencia que éstos han sido examinados en un 58,83%. Obteniendo una calificación Deficiente (D) en la escala de verificación. Lo anterior, es acorde al estudio previo realizado por Gürtürk & Hahn (2016), quienes evidenciaron que la información social es verificada con mucha menos frecuencia que la referente a las dimensiones económica y ambiental. Entre los indicadores mayormente verificados están: impactos negativos significativos y potenciales para la sociedad en la cadena de suministro y medidas adoptadas (414-2), y resultado de las encuestas para medir la satisfacción de los clientes con el 94,4% y el 87% respectivamente, obteniendo una calificación Excelente (E). Seguido por un nivel de verificación Aceptable (A), se encuentran entre otros, los indicadores: costo de las multas significativas por incumplir la normativa y la legislación relativas al suministro y el uso de productos y servicios (419-1), valor de las contribuciones políticas por país y destinatario (415-1), número y tasa de contrataciones y rotación media de empleados desglosados por grupo etario, sexo y región con un promedio de verificación del 79.3%, 76.7%, y 74.2% respectivamente. Algunos de los indicadores que tuvieron menos verificación con una calificación de Insuficiente (I), fueron: número de reclamaciones sobre impactos

sociales que se han presentado, abordado y resuelto, mediante mecanismos formales de reclamación (G4-S11), servicios de salud en el trabajo (403-3), asuntos de salud y seguridad cubiertos en acuerdos formales con los sindicatos, cada con un 26.6%, 27.1% y 28.4% respectivamente.

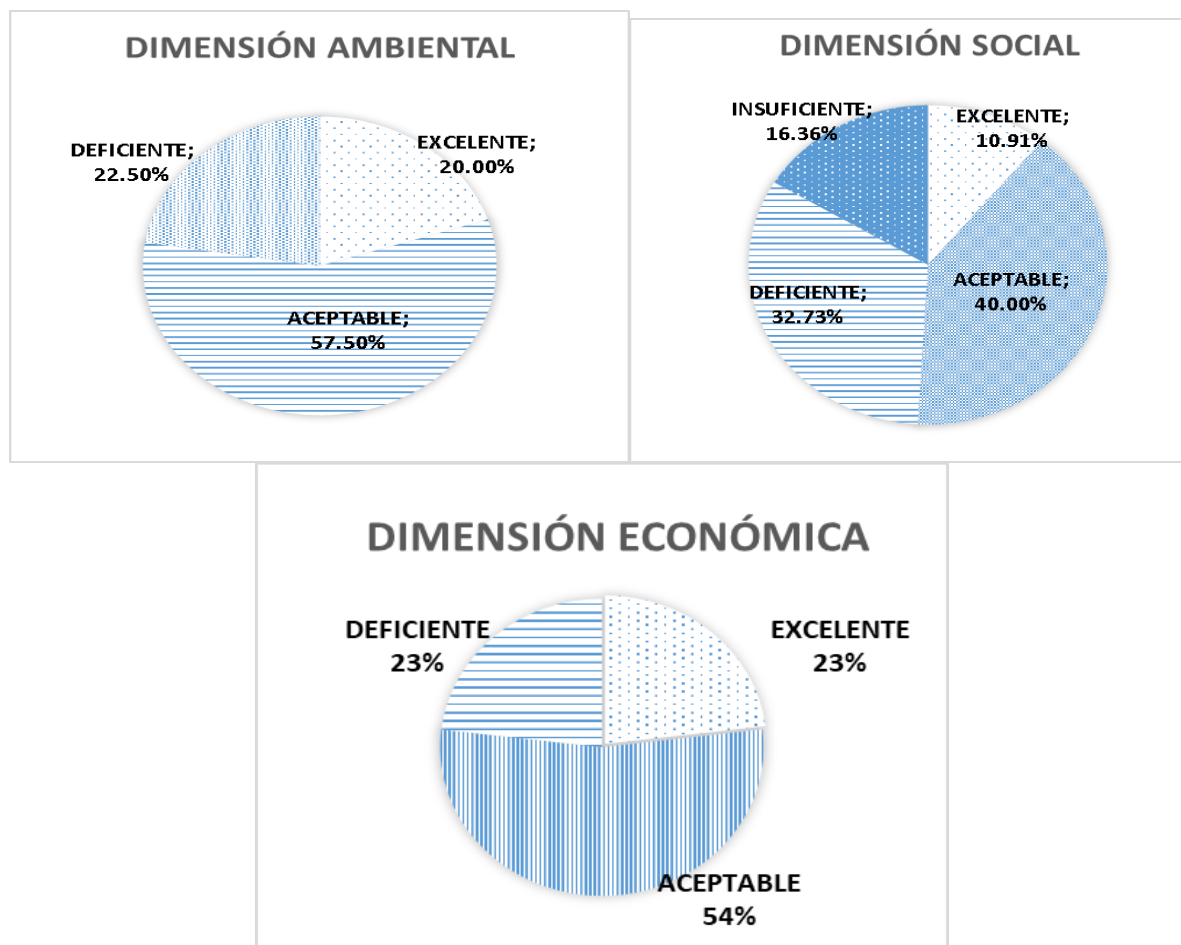
En resumen, se infiere, en términos generales, que las memorias de verificación se encuentran en un nivel aceptable (A), en cuanto a la verificación del total de indicadores del contenido GRI reportados por las empresas en sus informes de sostenibilidad, por cada una de las dimensiones (tabla 26, gráfico 8).

Tabla 26. Nivel general de verificación de Indicadores GRI informados

Nivel de verificación de indicadores	DIMENSIÓN ECONÓMICA		DIMENSIÓN AMBIENTAL		DIMENSIÓN SOCIAL	
	N	%	N	%	N	%
EXCELENTE	3	23.08%	8	20.00%	6	10.91%
ACEPTABLE	7	53.85%	23	57.50%	22	40.00%
DEFICIENTE	3	23.08%	9	22.50%	18	32.73%
INSUFICIENTE	0	0.00%	0	0.00%	9	16.36%
Total Indicadores verificados (N)	13	100.00%	40	100.00%	55	100.00%

Fuente: elaboración propia

Gráfica 8. Proporción de indicadores verificados por dimensión



Fuente: Elaboración propia

El análisis anterior, muestra que la mayoría de las declaraciones de aseguramiento brindan seguridad sobre ciertos indicadores en lugar de asegurar toda la información disponible en los informes de sostenibilidad. Además, se detectó que la verificación de los indicadores sobre aspectos ambientales, lograron una calificación Aceptable (A), en donde se pudo evidenciar que de 40 indicadores informados, 23 de ellos fueron revisados por los proveedores a través del lapso estudiado de manera constante. Estudios previos como el de Kiliç (2018), evidencian que en la mayoría de las declaraciones de aseguramiento, los indicadores ambientales son en la mayoría de los casos, verificados. Medir el desempeño de la sostenibilidad, es especialmente útil, porque los informes de

sostenibilidad, generalmente se refieren a aspectos sociales, ambientales y económicos, y las empresas buscan proteger su percepción de legitimidad en las tres dimensiones, aumentando su credibilidad a través de la verificación externa (Hummel *et al.*, 2017).

6 LIMITACIONES DEL TRABAJO E INVESTIGACIÓN A FUTURO

Al considerar los resultados de esta investigación, se debe tener en cuenta las limitaciones como el tamaño y el tipo de muestra que, aunque en este caso es relativamente pequeña, es representativa respecto de los informes de sostenibilidad asegurados en Colombia en el período investigado.

Esta investigación podría tener un nivel de subjetividad con respecto a la metodología de análisis de contenido empleada en el último capítulo, debido a que los datos observados fueron analizados por un único investigador.

Si bien, el objetivo de esta investigación era conocer el papel del aseguramiento en los informes de sostenibilidad, los resultados obtenidos en este estudio se basaron únicamente en la información proporcionada a través de los sitios web oficiales de las compañías analizadas, no consiguiendo acceder a aquellas declaraciones de aseguramiento que no fueron incluidas en el informe de sostenibilidad, ni a las recomendaciones entregadas directamente a la gerencia. De igual manera, este trabajo no incluye la percepción de las partes interesadas (tanto internas como externas), aspecto que proporcionaría mayor comprensión sobre la complejidad en la práctica real, por lo que se necesita más investigación para superar estas limitaciones.

A pesar de las limitaciones antes enunciadas, esta investigación proporciona conocimientos validos sobre el estado y la calidad de las verificaciones externas de los informes de sostenibilidad en un ambiente voluntario. Esto, respaldado en primer lugar, por el amplio trabajo de revisión bibliografía emprendido para sentar las bases de la investigación, la ejecución de análisis cuantitativos consistentes en regresiones logísticas y análisis estadísticos ampliamente avalados por la literatura académica como científicos, la adopción de métodos, técnicas y procedimientos de tipo cualitativo previamente adoptados por académicos reconocidos en el campo estudiado y finalmente a partir del

contraste de los resultados tanto cuantitativos, como cualitativos obtenidos en este trabajo, con los hallazgos encontrados en previos estudios.

Futuras investigaciones podrían indagar, si los problemas que han tenido las empresas que presentan informes de sostenibilidad, en el periodo cubierto por la declaración de garantía, -los cuales fueron de conocimiento público a través de los medios de comunicación-, son mencionados en las declaraciones de aseguramiento, en el texto de los informes de sostenibilidad o en las revelaciones de los estados financieros. Podría ser interesante, además, examinar si existe relación entre la conducta de las empresas que no emiten informes de RSC y aquellas que emiten informes con o sin verificación externa.

Existen considerables oportunidades para ampliar los resultados de esta investigación. A este respecto, se podría estudiar sobre:

- ✓ ¿Cómo el público percibe la práctica del aseguramiento en Colombia?
- ✓ ¿Cómo se podría mejorar la rendición de cuentas, la transparencia y credibilidad hacia las partes interesadas?
- ✓ ¿Cómo se encuentra el nivel de calidad de las declaraciones de garantía en Colombia, con respecto a las presentadas en otros países?
- ✓ ¿Cuáles según encuesta aplicada a las empresas, se consideran factores para tomar la decisión de asegurar los informes de sostenibilidad en Colombia, teniendo en cuenta el entorno voluntario?
- ✓ ¿Son las conclusiones entregadas en las declaraciones de verificación, un termómetro adecuado para medir cómo se encuentra determinada empresa con respecto a distintos aspectos o temas relacionados con la sostenibilidad?
- ✓ ¿Cuáles son las ventajas, desventajas, diferencias y similitudes entre los estándares más utilizados por los proveedores de aseguramiento?

- ✓ ¿Cuál podría ser el anexo ideal para que cada declaración de aseguramiento, muestre la evaluación efectuada con vista a los riesgos probables en los que una organización se podría ver inmersa en el futuro?

7 CONCLUSIONES

El propósito de esta investigación, consistió en identificar el papel del aseguramiento en los informes de sostenibilidad reportados por las empresas colombianas. Con el fin de responder a las preguntas de investigación que conducen a contextualizar el papel del aseguramiento en el país, este estudio, pudo establecer que, a pesar del crecimiento en la práctica de presentación de informes de sostenibilidad, a lo largo de los años que comprenden el período que va del 2014 al 2019, la proporción de los informes asegurados en comparación con el número total de informes, permaneció constante.

Mediante el modelo de regresión logística, se pudo evidenciar que entre los factores que llevan a las empresas a verificar sus informes de sostenibilidad, destacan el sector al que pertenece la compañía el tamaño de la empresa, el registro de la misma en la bolsa de valores, el patrimonio, el ROA y el apalancamiento.

Además, con base en el análisis estadístico realizado, se pudo establecer que existe una asociación significativa positiva entre el proveedor de aseguramiento y el estándar aplicado con una intensidad de asociación alta. Igualmente, se pudo constatar que la calificación GRI (tanto esencial, como exhaustiva) no tiene relación con el nivel de aseguramiento (razonable y limitado para el estándar ISAE 3000 o alto y moderado para el AA1000), mientras que la decisión de asegurar la información, si está estrechamente relacionada con la calificación de conformidad obtenida en la aplicación del modelo GRI, la cual es recomendada por el GRI aunque no es obligatoria para validar la conformidad de la memoria con la guía (GRI, 2013,p.14).

Posteriormente, con el fin de conocer la calidad de las declaraciones de aseguramiento, se intentó por medio del análisis de contenido, evaluar la calidad de las verificaciones externas de empresas colombianas. Para ello, se recopilaron 113 declaraciones, bien fuera, desde la base de datos publicada por el GRI o de cada sitio web corporativo. Luego,

utilizando 26 criterios de codificación, se procedió a evaluar la calidad de tales declaraciones en el período estudiado. Los hallazgos, revelaron que el tipo de proveedor de aseguramiento, determina la puntuación obtenida, siendo los consultores, aquellos quienes proporcionaron las declaraciones de aseguramiento de más alta calidad. En consecuencia, esta investigación concluye que las empresas que contratan los servicios de aseguramiento, deberían prestar atención a las competencias y conocimientos específicos del proveedor de aseguramiento.

Por otra parte, el resultado de esta investigación, cuestiona, sí aspectos como la falta de participación de los grupos interesados en el proceso de aseguramiento, la limitación del alcance del compromiso de garantía y la renuencia del asesor a dirigir las declaraciones de aseguramiento a los grupos interesados, hace que la práctica de verificación, no pueda considerarse como facilitadora de responsabilidad social (Bepari & Mollik, 2016), a la vez que como un mecanismo de rendición de cuentas (Mori Junior & Best, 2017), sino como un instrumento de control interno, que en lugar de centrarse en la calidad de la empresa y en el desempeño ambiental, se emplea para obtener una mayor calidad en los sistemas de control (Ball *et al.*, 2000). Es decir, lejos de conseguir, como lo exigen las partes interesadas, información creíble para la toma de decisiones, la verificación es orientada como un vehículo útil para crear una imagen de valor al proceso de presentación de informes,

Esta investigación apoya el argumento que sostiene que tanto la falta de reglamentación sobre el proceso de garantía para los informes de sostenibilidad, como las diferencias entre las garantías de servicios prestados por diferentes proveedores de aseguramiento, podrían contribuir a generar incertidumbres (Mori *et al.*, 2014, p.9), y que, la adopción del aseguramiento de informes de sostenibilidad debe ser promovida por reguladores y emisores de normas (Kılıç, 2018).

Contrario al estudio realizado por Deegan *et al.* (2006, p.368), quién señala que la garantía de terceros no añade credibilidad a los informes de sostenibilidad, porque “los lectores

de los informes a menudo tienen una gran incertidumbre para comprender cómo el proveedor de aseguramiento asumió el compromiso de lo que revisó y cuál era el significado de la conclusión”. esta investigación, al revisar la escala utilizada para medir el nivel de verificación de los indicadores de contenido GRI, pudo evidenciar la tendencia de los proveedores de aseguramiento en la verificación de las dimensiones económica, social y ambiental, situándose en un nivel Aceptable (A), lo que indica que la verificación sí contribuye a la transparencia de la información. Hallazgo que concuerda con los estudios realizados por Cuadrado-Ballesteros *et al.* (2017, p.1154), quienes concluyen que:

(...) el aseguramiento es una herramienta valiosa para mejorar la precisión y la credibilidad de los informes de sostenibilidad, aumentando además la capacidad de los analistas para predecir los flujos futuros de efectivo, legitimar en parte las acciones y estrategias corporativas y mitigar las asimetrías entre inversores informados y desinformados.

De igual forma, los resultados obtenidos en el presente trabajo, coinciden con los hallazgos del estudio realizado por Du & Wu (2019), quienes examinaron el papel de la verificación externa de informes de RSE en una muestra de empresas que cotizan en la bolsa de Taiwán, evidenciando que el proceso de aseguramiento podría mejorar las estrategias de gestión de riesgos de las empresas e inducir a cambios en su comportamiento.

Finalmente, este estudio muestra que a pesar de que el aseguramiento de los informes de RSC no responde a una práctica de obligatorio cumplimiento en Colombia, ésta va más allá de generar confianza y credibilidad, constituyendo, por tanto, un aporte en el mejoramiento de los procesos de control interno, así como en el establecimiento de estrategias de sostenibilidad que afianzan la legitimidad de lo que se divulga, a la vez que da muestra ante el público, sobre cómo al parecer, las empresas estarían cumpliendo con el contrato social ante los grupos de terceros interesados.

8 BIBLIOGRAFÍA

- Abela, J. A. (2002). *Las técnicas de análisis de contenido: una revisión actualizada*. Fundación Centro de Estudios Andaluces Sevilla.
- Acevedo-Guerrero, J. A., Zárate-Rueda, R., & Garzón-Rui, W. F. (2013). Estatus jurídico de la responsabilidad social empresarial (RSE) en Colombia. *Díkaion*, 22(2), 303–332.
- Ackerman, R. W. (1973). How companies respond to social demands. *Harvard Business Review*, 51(4), 88–99.
- Ackers, B. (2009). Corporate social responsibility assurance: how do South African publicly listed companies compare? *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 17(2), 1–17.
- Agle, B. R., Mitchell, R. K., & Sonnenfeld, J. A. (1999). Who matters to Ceos? An investigation of stakeholder attributes and salience, corporate performance, and Ceo values. *Academy of management journal*, 42(5), 507–525.
- Aguilera, A., & Puerto, D. P. (2012). Crecimiento empresarial basado en la Responsabilidad Social. *Pensamiento & Gestión*, 32, 1–26.
- Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business strategy and the environment*, 27(7), 973–986.
- American Accounting Association {AAA}. (1972). Report of the committee on basic auditing concepts. *The Accounting Review*, 47, 15–74.
- Archel, P. (2003). *Las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative*.
- Ariza Buenaventura, E. D. (2009). Una aproximación a la problemática de la ética contable en la globalización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 29–54.
- Ariza Buenaventura, E. D. (2011). Sentidos internos frente a sentidos externos en la responsabilidad social empresarial: desafíos para las ciencias sociales. *Revista Tendencias & Retos*, 16, 93–110.
- Ariza Buenaventura, E. D. (2012). El camino hacia la revelación: evolución de los informes de responsabilidad social en Colombia (2006-2009). *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 20(2), 97–120. <https://doi.org/10.18359/rfce.2166>
- Ayuso, S., & Mutis, J. (2010). El Pacto Mundial de las Naciones Unidas-¿ una herramienta para asegurar la responsabilidad global de las empresas? *Journal of Globalization, Competitiveness & Governability/Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad/Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade*, 4(2), 28–38.
- Ball, A., Owen, D. L., & Gray, R. (2000). External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports1. *Business strategy and the environment*, 9(1), 1–23.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. En J. A. C. Baum & F. Dobbin (Eds.), *Economics Meets Sociology in Strategic Management* (Vol. 17, pp. 203–227). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1016/S0742-3322\(00\)17018-4](https://doi.org/10.1016/S0742-3322(00)17018-4)
- Barrera, M. D. M., Tonon, G., & Salgado, S. V. A. (2012). Investigación cualitativa: el análisis temático para el tratamiento de la información desde el enfoque de la fenomenología social. *Universitas humanística*, 74, 195–225.
- Barrio Fraile, E. (2016). *La gestión de la responsabilidad social corporativa el caso Unilever España*. Universitat Autònoma de Barcelona,.
- BeFSA - CSR Secretariat. (s. f.). *Principles for Global Corporate Responsibility: Bench Marks for Measuring Business Performance*. Recuperado 16 de diciembre de 2019, de <https://www.bench-marks.org/execsumm.shtml>

- Bepari, M. K., & Mollik, A. T. (2016). Stakeholders' interest in sustainability assurance process. *Managerial Auditing Journal*.
- Bernal Montero, M. L., & Santos Betancur, E. (2018). Una mirada a la contabilidad ambiental. Postulados y retos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, July 2018, 199–209. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a08>
- Berthelot, S., Coulmont, M., & Serret, V. (2012). Do investors value sustainability reports? A Canadian study. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 19(6), 355–363.
- Boatright, J. R. (2001). The Future of Corporate Social Responsibility. *Business & Professional Ethics Journal*, 20(3/4), 39.
- Boiral, O., & Heras-Saizarbitoria, I. (2019). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, 243, 1–17.
- Borglund, T., Frostenson, M., & Windell, K. (2010). Increasing responsibility through transparency. *A study of the consequences of new guidelines for sustainability reporting by Swedish state-owned companies, Stockholm*.
- Borkowski, S. C., Welsh, M., & Wentzel, K. (2011). Sustainability reporting assurance: Your next growth area. *Pennsylvania CPA Journal*, 82(2), 24–27.
- BSD Consulting Colombia. (2020). *Declaración de Garantía al Reporte Integrado 2019 de Ecopetrol S.A.*
- Cancino, C., & Morales, M. (2008). Responsabilidad social empresarial. *Santiago de Chile: Universidad de Chile*, 1–58.
- Carrizo, G. (2010). Auditoría de informes de responsabilidad social empresarial. *Contabilidad y Auditoría*, 31, 26-págs.
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of management review*, 4(4), 497–505.
- Carroll, A. B. (1991). La Pirámide de la Responsabilidad Social Corporativa: en dirección a la gestión moral de los grupos de interés de la organización. *Bussines Horizons*. July-August, 22, 39–48.
- Cea Moure, R. (2010). *Tesis doctoral la responsabilidad social corporativa en las entidades bancarias de la unión europea. análisis empírico y propuesta de modelo normalizado*. Universidad Autónoma de Madrid.
- Celsia. (2018). *Reporte Integrado 2018*.
- Ceres. (2019). *Sobre nosotros | Ceres*. <https://www.ceres.org/about-us>
- Chitarroni, H. (2002). *La regresión logística*.
- Colombia tiene cada vez mas empresas sostenibles. (2019). *Revista dinero*.
- Constitución Política de Colombia. (1991). *Bogotá, Colombia: Leyer*.
- Correa, E; Flynn, S; Amit, A. (2004). La Responsabilidad Social Corporativa en America Latina: una visión empresarial. *Uralitacom*, 81.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. *International Business Review*, 26(6), 1141–1156.
- Cuevas Moreno, R. (2011). Las dimensiones de la responsabilidad social de las empresas: una guía de lectura para su estudio. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 19(1), 7–26.
- Cunha, D. R., & Moneva, J. M. (2018). La elaboración del informe de sostenibilidad: un estudio de caso. *Rev. Bras. Gest. Neg. São Paulo v*, 20(4), 533–549.
- Dahlsrud, A. (2008). How corporate social responsibility is defined: an analysis of 37 definitions. *Corporate social responsibility and environmental management*, 15(1), 1–13.
- Davis, K. (1960). Can business afford to ignore social responsibilities? *California Management*

- Review*, 2(3), 70–76. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/41166246>
- Davis, K. (1967). Understanding the social responsibility puzzle. *Business horizons*, 10(4), 45–50.
- De George, R. T. (2012). Historia de la ética empresarial. En BBVA Publicaciones (Ed.), *Valores y Ética para el Siglo XXI* (p. 617).
- De la Cuesta, M., & Valor, C. (2003). Responsabilidad social de la empresa. Concepto, medición y desarrollo en España. *Boletín económico de ICE*, 2755, 7–19.
- De Lara, M. I. (2011). *El papel de la contabilidad ante la responsabilidad social corporativa*. Madrid.
- De Oliveira, E. C., Nonato, R., & Teixeira, U. C. (2019). Public Sector (Un)Sustainability: a study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in Public Institutions and State-Owned Companies of the Public Agency Sector. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 1–28. <https://doi.org/10.11144/javeriana.cc20-49.psss>
- Deegan, C., Cooper, B. J., & Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*.
- Deloitte. (2014). Estandares Internacionales de Aseguramiento. El contexto. *Revista digital de aseguramiento*, 1(Septiembre 2014), 1–30. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/revistadigital/Rev1Deloitte.pdf>
- Deloitte. (2018). *Reportes de sostenibilidad: ¿Qué están comunicando las empresas en Uruguay?* 1–72.
- Deloitte. (2019). *Memorando de verificación externa al reporte integrado del 2018 de Celsia*.
- Deloitte. (2020). *Memorando de revisión independiente del informe de sostenibilidad 2019 colombina S.A.*
- Donaldson, T. (1982). *Corporations and morality*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Donaldson, T. (1990). Social Contracts and Corporations: A Reply to Hodapp. *Journal of Business Ethics*, 9(2), 133–138.
- Donaldson, T., & Dunfee, T. W. (1994). Toward a Unified Conception of Business Ethics: Integrative Social Contracts Theory. *The Academy of Management Review*, 19(2), 252–284.
- Donaldson, T., & Dunfee, T. W. (1999). When Ethics Travel: The Promise and Peril of Global Business Ethics. *California Management Review*, 41(4), 45. <https://doi.org/10.2307/41166009>
- Donaldson, T., & Dunfee, T. W. (2000). Precipitous ties that bind. *Business and Society Review*, 105(4), 1–12.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65–91.
- Dopazo, M. (2012). Informes de responsabilidad social corporativa (RSC): fuentes de información y documentación. *Revista general de información y documentación*, 22(2012), 279–305.
- Du, K., & Wu, S.-J. (2019). Does external assurance enhance the credibility of CSR reports? Evidence from CSR-related misconduct events in Taiwan. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 101–130.
- E&Y. (2019). *Declaración de la verificación limitada independiente del informe de sostenibilidad 2018 de Alpina Productos Alimenticios S.A.*
- Ecopetrol. (2014). *Reporte Integrado de Gestión Sostenible*.
- Elkington, J., & Rowlands, I. H. (1999). Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business. *Alternatives Journal*, 25(4), 42.
- Epstein, M. J. (2009). *Sostenibilidad empresarial: administración y medición de los impactos sociales, ambientes y economía*. Ecoe Ediciones. <http://ebookcentral.proquest.com/lib/univallesp/detail.action?docID=3198202>
- Federation des Experts Comptables Européens (FEE). (2003). *Principles of Assurance*:

- Fundamental theoretical issues with respect to assurance in assurance engagements.*
- FEE, F. des E. C. E. (2002). *Providing Assurance on Sustainability Reports.*
- Fernández, R. (2009). *Responsabilidad social corporativa : una nueva cultura empresarial.* Club Universitario.
- Flores, M. I. N. (2007). Las variables: Estructura y función en la hipótesis. *Investigación educativa*, 11(20), 163–182.
- Fonseca, A. (2010). How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(6), 355–370.
- Forética. (2009). *Diálogo con los grupos de interés. Guía práctica para empresas y stakeholders.*
- Franco, I. B. (2015). *La auditoría y el aseguramiento de los informes de responsabilidad social: ¿avances hacia el desarrollo sostenible?* Universidad Nacional de Colombia–Sede Bogotá.
- Franco, I. B., & Gómez, M. (2017). Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 51–83.
- Freeman, E. (2012). la gestion empresarial basada en los stakeholders y la reputacion. En BBVA Publicaciones (Ed.), *Valores y Etica para el Siglo XXI* (p. 617).
- Freeman, R. E. (1984). Strategic Management: A stakeholder approach. En Boston, MA: Pitman.
- Freeman, R. E. (2004). The Stakeholder Approach Revisited. *Zeitschrift fuer Wirtschafts- und Unternehmensethik*, 5(3), 228–241.
- Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. *The New York times Magazine*.
- Friedman, M., & Friedman, R. (1979). *Free to chosse.*
- Fuertes, A. (2016). *Los índices bursátiles de sostenibilidad: registrando el valor del nuevo paradigma (parte I).*
- García-Benau, M. A., Sierra-García, L., & Zorio-Grima, A. (2012). La verificación de la memoria de sostenibilidad en un contexto europeo. *GCG: revista de globalización, competitividad y gobernabilidad*, 6(2), 66–80.
- Garcia-Benau, M. A., & Vico, A. (2003). Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *Revista valenciana de economía y hacienda*, 7–I, 25–48.
- Garriga, E., & Melé, D. (2004). Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics*, 53(1/2), 51.
- Gladwin, T. N., Kennelly, J. J., & Krause, T.-S. (1995). Shifting paradigms for sustainable development: Implications for management theory and research. *Academy of management Review*, 20(4), 874–907.
- Global Reporting Initiative. (2013). *G4 Guia para la elaboración de memorias de sostenibilidad.*
- Global Reporting Initiative. (2015a). *G4 Guia para la elaboración de memorias de sostenibilidad* (pp. 1–273).
- Global Reporting Initiative. (2015b). *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. Principios y contenidos básicos.* Ámsterdam (Países Bajos): Global Reporting Initiative.
- Global Reporting Initiative. (2016). Gri 101: fundamentos 2016 101. En GSSB *Global Sustainability Standards Board* (Vol. 1, Número 1).
- Global Reporting Initiative. (2019). *GRI Standards Download Homepage.* <https://www.globalreporting.org/standards>
- Global Reporting Initiative. (2020). *SDD - GRI Database.* <https://database.globalreporting.org/search/>
- Gómez, A. (2015). *Responsabilidad social empresarial: innovación y crisis económica: análisis teórico y contraste empírico en empresas de Castilla y León.*

- <https://doi.org/https://doi.org/10.35376/10324/16092>
- Gomez, M., & Quintanilla, D. A. (2012). Los informes de responsabilidad social empresarial: su evolución y tendencias en el contexto internacional y colombiano. *Cuadernos de contabilidad*, 13(32).
- González, S. (2014). *Análisis del grado de aseguramiento sobre la información no financiera: situación actual y propuesta*.
- Granda, G., & Trujillo, R. (2011). La gestión de los grupos de interés (stakeholders) en la estrategia de las organizaciones. *Economía industrial*, 381, 71–76.
- GRI. (2013). Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad. *Principios y contenidos básicos*. Ámsterdam (Países Bajos): Global Reporting Initiative.
- GRI Empowering Sustainable Decisions, & BVC Bolsa de Valores de Colombia. (2020). *Guía para la elaboración de informes ASG para emisores en Colombia* (p. 25).
- GRUPO EPM. (2019). *Informe de Sostenibilidad 2019*. <https://2019.informedesostenibilidadepm.com.co/pdf/42.pdf>
- Gürtürk, A., & Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136, 30–41.
- Gutiérrez, R., Avella, L. F., & Villar, R. (2006). *Aportes y desafíos de la responsabilidad social empresarial en Colombia*. 1–48.
- Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of cleaner production*, 59, 5–21.
- Hahn, R., & Lülf, R. (2014). Legitimizing negative aspects in GRI-oriented sustainability reporting: A qualitative analysis of corporate disclosure strategies. *Journal of business ethics*, 123(3), 401–420.
- Harinera del Valle S.A. (2015). *REPORTE DE SOSTENIBILIDAD HV*.
- Harymawan, I., Nasih, M., Salsabilla, A., & Putra, F. K. G. (2020). External assurance on sustainability report disclosure and firm value: Evidence from Indonesia and Malaysia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 7(3), 1500–1512.
- Hernandez, A. (2008). El método hipotético-deductivo como legado del positivismo lógico y el racionalismo crítico: su influencia en la economía. *Revista de Ciencias Económicas*.
- Hernandez, R., Fernandez, C., & Baptista, M. del P. (2010). Definición del alcance de la investigación a realizar: exploratoria, descriptiva, correlacional o explicativa. En *Metodología de la investigación*.
- Hoque, Z. (2018). *Methodological issues in accounting research* (Segunda Ed). Spiramus Press Ltd.
- Huggins, A., Green, W. J., & Simnett, R. (2011). The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession? *Current Issues in Auditing*, 5(2), A1–A12.
- Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2017). The role of sustainability performance and accounting assurers in sustainability assurance engagements. *Journal of Business Ethics*, 154(3), 733–757.
- IAASB. (2013). *ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Accounting Standards Steering Committee. (1975). *The Corporate Report: A Discussion Paper Published for Comment by the Accounting Standards Steering Committee [of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales]*. Accounting Standards Steering Committee.
- Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación (ICONTEC). (2020, diciembre 2).

- Evaluación de Responsabilidad Social - Icontec.*
https://www.icontec.org/eval_conformidad/evaluacion-de-responsabilidad-social/
- ISEA. (2008a). *Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000 AS (2008)* (pp. 1–28).
- ISEA. (2008b). *Norma de principios de Accountability AA1000APS (2008)* (pp. 1–21).
- ISEA. (2011). *Norma AA1000 Compromiso de los grupos de interés (2011)* (pp. 1–39).
- ISEA. (2018). *AA1000 Accountability principles 2018* (pp. 1–21).
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305–360.
- Jiménez, R. (2012). Contabilidad: entre la responsabilidad social y el interés público. *Criterio libre*, 10(17), 219–234.
- Jones, T. M. (1980). Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined. *California Management Review*, 22(3), 59–67.
- Kılıç, M. (2018). Assurance of integrated reports: Evidence from early adopters. *3rd INTERNATIONAL TRAKYA ACCOUNTING FINANCE AND AUDITING SYMPOSIUM*, 38.
- KPMG Advisory Tax & Legal S A S. (2020). *Informe del Auditor Independiente de Aseguramiento Limitado para la Dirección del Grupo Nutresa S.A.*
- Kraten, M. (2019). Sustainability Reports and the Limitations of 'Limited' Assurance. *The CPA Journal*, 89(7), 9–10.
- Larrinaga, C. (1997). Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. *Revista española de financiación y contabilidad*, 957–991.
- Machado, M. A. (2007). La responsabilidad social corporativa como resultante de un cambio en los imaginarios del Contador público: del mecanismo a la complejidad de las organizaciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 51, 65–88.
- Manetti, G., & Becatti, L. (2008). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 289–298.
- Manetti, G., & Toccafondi, S. (2011). The role of stakeholders in sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 107(3), 363–377.
- Mantilla, S. A. (2010). Aseguramiento: ¿qué es eso. *Bogotá ECOE Ediciones*, 11.
- Martínez-Ferrero, J., Prado-Lorenzo, J. M., & Fernández-Fernández, J. M. (2013). Responsabilidad social corporativa vs. responsabilidad contable. *Revista de Contabilidad*. [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(13\)70004-9](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(13)70004-9)
- Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(4), 481.
- Matten, D., & Crane, A. (2005). Corporate citizenship: Toward an extended theoretical conceptualization. *Academy of Management Review*, 30(1), 166–179.
- Mejía, E., & Vargas, L. A. (2012). Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social. *Lúmina*, 13, 48–71.
- Melé, D. (2009). *Business ethics in action: Seeking human excellence in organizations*. Macmillan International Higher Education.
- Méndez, C. E. (2011). *Metodología : diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales*. (4 ed.). Limusa / Noriega.
- Michelon, G., Patten, D. M., & Romi, A. M. (2019). Creating legitimacy for sustainability assurance practices: Evidence from sustainability restatements. *European Accounting Review*, 28(2), 395–422.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review*, 22(4), 853.
- Mock, T. J., Rao, S. S., & Srivastava, R. P. (2013). The development of worldwide sustainability reporting assurance. *Australian Accounting Review*, 23(4), 280–294.

- Mock, T. J., Strohm, C., & Swartz, K. M. (2007). An examination of worldwide assured sustainability reporting. *Australian Accounting Review*, 17(41), 67–77.
- Moir, L. (2001). What do we mean by corporate social responsibility? *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 1(2), 16–22. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005486>
- Moneva, J. M. (2005). Información sobre responsabilidad social corporativa: Situación y tendencias. *RAE: Revista Asturiana de Economía*, 34.
- Moneva, J. M. (2007). El marco de la información sobre responsabilidad social de las organizaciones. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 65, 284–317.
- Moneva, J. M., Archel, P., & Correa, C. (2006). GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting forum*, 30(2), 121–137.
- Moneva, J., & Ortas, E. (2009). Desarrollo sostenible e información corporativa. *Economía industrial*, 371, 139–154.
- Montaño, E., & Rendón, B. (2017). *Contabilidad : reconocimiento, medición y revelación mas allá del registro*. Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. <http://bd.univalle.edu.co/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=cab07246a&AN=udv.921762&lang=es&site=eds-live>
- Mori Junior, R., & Best, P. (2017). GRI G4 content index Does it improve credibility and change the expectation-performance gap of GRI-assured sustainability reports? *Sustainability Accounting Management and Policy Journal*, 8(5), 571–594.
- Mori, R. J., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: a historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of business ethics*, 120(1), 1–11.
- Moroney, R., Windsor, C., & Aw, Y. T. (2012). Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: An empirical analysis. *Accounting & Finance*, 52(3), 903–939.
- Morrós Ribera, J. (2005). *El aseguramiento de los informes de sostenibilidad y/o de responsabilidad social corporativa. Una presentación de diversas propuestas de aseguramiento* (p. 32).
- Mourougan, S., & Sethuraman, K. (2017). Hypothesis Development and Testing. *J. Bus. Manag*, 19, 34–40.
- Naciones Unidas. (2019). *Informe de los objetivos de desarrollo sostenible 2019* (p. 64).
- Naughton, M. J., Alford, H., & Brady, B. (1995). The common good and the purpose of the firm: A critique of the shareholder and stakeholder models from the catholic social Tradition1. *Journal of human values*, 1(2), 221–237.
- Nilipour, A. A., De Silva, T.-A., & Roudaki, J. (2017). State of sustainability reporting assurance in New Zealand. *International Conference on Accounting and Finance (AT). Proceedings*, 94.
- Núñez, G. (2003). La responsabilidad social corporativa en un marco de desarrollo sostenible. En *Medio ambiente y desarrollo* (Vol. 72).
- O'Donovan, G. (2000). *Legitimacy theory as an explanation for corporate environmental disclosures*. Victoria University of Technology.
- O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230–1266.
- O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205–229.
- O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52.
- Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa. (2001). *Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas - Observatorio de Responsabilidad*

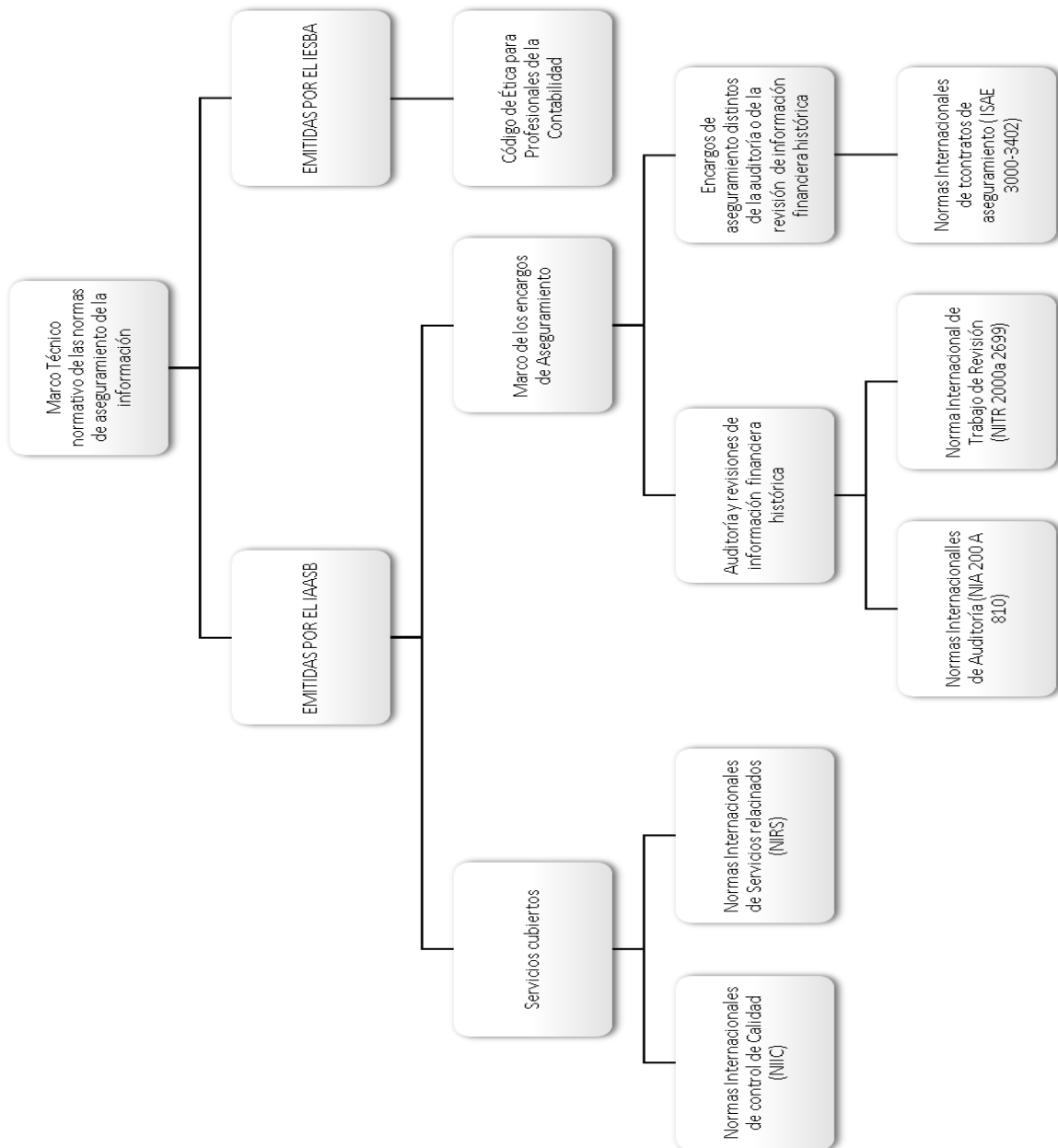
- Social Corporativa. *Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Observatorio de RSC. (2019). *Introducción a la Responsabilidad Social Corporativa Observatorio de RSC*. https://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2014/08/Ebook_La_RSC_modific.06.06.14_OK.pdf
- Organización Internacional del Trabajo (OIT). (2017). *Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social*. International Labour Organization.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2013). Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. En *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*. <https://doi.org/10.1787/9789264202436-es>
- Orozco, Y. V. D., Acevedo, M. de la M. C., & Acevedo, J. A. R. (2014). Responsabilidad Social Empresarial: Teorías, índices, estándares y certificaciones. *Cuadernos de administración*, 29(50), 196–206.
- Padilla, A. M. I. (2014). Principios de la responsabilidad social empresarial en el ordenamiento jurídico colombiano. *Revista de derecho*, 41, 51–82.
- Park, J., & Brorson, T. (2005). Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of cleaner production*, 13(10–11), 1095–1106.
- Parmar, B. L., Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Purnell, L., & De Colle, S. (2010). Stakeholder theory: The state of the art. *The academy of management annals*, 4(1), 403–445.
- Peña, D. M. (2018). *Responsabilidad social empresarial en Colombia, una visión actual frente a Latinoamérica y España*. Universidad Nacional de Colombia-Sede Manizales.
- Perego, P. (2009). Causes and consequences of choosing different assurance providers: An international study of sustainability reporting. *International Journal of Management*, 26(3), 412–425.
- Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190.
- Pflugrath, G., Roebuck, P., & Simnett, R. (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social responsibility information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 239–254.
- Polanco, J., Ramírez, F., & Orozco, M. (2016). Incidencia de estándares internacionales en la sostenibilidad corporativa: una perspectiva de la alta dirección. *Estudios gerenciales*, 32(139), 181–192.
- Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2002). The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy. *Harvard Business Review*, 80(12), 56–69.
- Post, J., & Preston, L. E. (1975). *Private management and public policy: The principle of public responsibility*. Stanford University Press.
- Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, organizations and society*, 28(4), 379–394.
- Prahalad, C. K. (2002). Strategies for the Bottom of the Economic Pyramid: India as a Source of Innovation. *Reflections*, 3(4), 6–17.
- Prat, M. T. (1996). La Mesa Redonda de Caux (Suiza). *Técnica económica: administración y dirección de empresas*, 157, 19.
- Preston Lee, E., & Post, J. E. (1981). Private management and public policy. *California Management Review*, 3.
- Quinche, F. L. (2014). Desresponsabilización mediante la 'responsabilidad social': una evaluación retórica a las 'cartas de los presidentes' presentes en tres informes de responsabilidad social empresarial en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(37).

- Quinche, F. L. (2017). Una mirada crítica a las teorías predominantes de la responsabilidad social corporativa. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 25(2), 159–178.
- Rao, S. (2017). Current state of assurance on sustainability reports. *CPA Journal*, 87(7).
- Reimsbach, D., Hahn, R., & Gürtürk, A. (2017). Integrated reporting and assurance of sustainability information: An experimental study on professional investors' information processing. *European accounting review*, 27(3), 559–581.
- Rivera-Arrubla, Y. A., Zorio-Grima, A., & García-Benau, M. A. (2017). Integrated reports: disclosure level and explanatory factors. *Social Responsibility Journal*.
- Rodriguez, D. M., Garcia, C. A., & Ruiz, J. C. (2016). La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información en Colombia. *Contexto*, 5, 63–74.
- Rodriguez, J. M. (2006). Responsabilidad social corporativa: ¿filantropía estratégica u otro modelo de empresa? *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 74, 11–15.
- Rodríguez, L. C., & Ríos-Osorio, L. A. (2016). Evaluación de sostenibilidad con metodología GRI. *Dimensión empresarial*, 14(2), 73–89.
- Rossi, A., & Tarquinio, L. (2017). An analysis of sustainability report assurance statements. *Managerial Auditing Journal*, 578–602.
- Rowley, T. J. (1997). Moving beyond dyadic ties: A network theory of stakeholder influences. *Academy of management Review*, 22(4), 887–910.
- Rozas, A. E. (2009). La responsabilidad social de las empresas. *Quipukamayoc*, 16.
- Sethi, S. P. (1975). Dimensions of Corporate Social Performance: An Analytical Framework. *California Management Review*, 17(3), 58–64.
- Sharfman, M. (1994). Changing institutional rules: The evolution of corporate philanthropy, 1883–1953. *Business & Society*, 33(3), 236–269.
- Shocker, A. D., & Sethi, S. P. (1973). An approach to incorporating societal preferences in developing corporate action strategies. *California management review*, 15(4), 97–105.
- Sierra-García, L., García-Benau, M. A., & Zorio, A. (2014). Credibilidad en latinoamérica del informe de responsabilidad social corporativa . En *Revista de Administração de Empresas* (Vol. 54, pp. 28–38). scielo .
- Sierra, L., García, M. A., & Zorio, A. (2012). Las firmas de auditoría y un pastel a repartir (El mercado de aseguramiento del informe de Responsabilidad Social Corporativa). *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 98, 68.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937–967.
- Staubus, G. J. (2005). Ethics failures in corporate financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 5–15.
- Strandberg, L. (2010). La medición y la comunicación de la RSE: indicadores y normas. *Cuadernos de la Cátedra “La Caixa” de Responsabilidad Social de la Empresa y Gobierno Corporativo. Business School, Universidad de Navarra*, 9.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571–610.
- The Chaux Round Table for moral capitalism. (2019). *Acerca de la Mesa redonda de Caux para el capitalismo moral*. <https://www.cauxroundtable.org/about/>
- Tovar, J. A., & Valdés, B. (2009). Sobre el concepto de responsabilidad social de las empresas. Un análisis europeo comparado. *Cuadernos de Relaciones laborales*, 27(1), 53–75.
- Tua Pereda, J. (1990). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. *Contaduría universidad de antioquia*, 16, 17–50.

- Tua Pereda, J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad y negocios*, 7(13), 94–110.
- United Nations Global Compact (UNGC). (2020). *What is the Global Compact*. <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc>
- Valenzuela, L. F. (2004). *Perspectivas de la responsabilidad social empresarial con enfoque ambiental*. Universidad Nacional de Colombia-Sede Manizales.
- Varadarajan, P. R., & Menon, A. (1988). Cause-Related Marketing: A Coalignment of Marketing Strategy and Corporate Philanthropy. *Journal of Marketing*, 52(3), 58–74.
- Vargas, M. G., Higueta, C. G., & Muñoz, D. A. J. (2015). El estado del arte: una metodología de investigación. *Revista Colombiana de Ciencias Sociales*, 6(2), 423–442.
- Vaz, N., Ruiz, S., & Fernandez-Feijoo, B. (2018). The assurance market of sustainability reports in Spain: An analysis from the demand perspective. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(1), 48–62. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.003>
- Vílchez, E., Báscones, I., & García, N. (2009). Indicadores para la medida del grado de desarrollo sostenible de una organización. *Forum calidad*, 198(09), 36–42.
- Vogel, D. (1986). The study of social issues in management: A critical appraisal. *California management review*, 28(2), 142–151.
- Wallace, W. (1980). *The economic role of the audit in free and regulated markets*.
- Wallage, P. (2000). Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(s-1), 53–65.
- Wartick, S. L., & Cochran, P. L. (1985). The Evolution of the Corporate Social Performance Model. *Academy of Management Review*, 10(4), 758–769.
- Wartick, S. L., & Rude, R. E. (1986). Issues management: Corporate fad or corporate function? *California Management Review*, 29(1), 124–140. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307%2F41165231>
- Watts, P., Holme, Lord, International, S., & Tinti, R. (1999). Corporate Social Responsibility: Meeting Changing Expectations. En *World Business Council for Sustainability Development*.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613–633.
- Wood, D. J. (1991a). Social issues in management: Theory and research in corporate social performance. *Journal of Management*, 17(2), 383–406.
- Wood, D. J. (1991b). Corporate Social Performance Revisited. *Academy of Management Review*, 16(4), 691–718.
- Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M., & Oelschlaegel, J. (2004). *The future of sustainability assurance (ACCA research report no. 86)*. London: ACCA. Retrieved from [http://www.accountability.org/images/content](http://www.accountability.org/images/content....)
- Zorio-Grima, A., García-Benau, M. A., & Sierra-García, L. (2015). Aseguramiento del informe de sostenibilidad en España y Latinoamérica. *Innovar: Revista de ciencias administrativas y sociales*, 25, 85.

9 ANEXOS

Anexo 1. Composición de las NAI



Fuente: Elaboración propia a partir de Decreto 302 de 2015, artículo 1.

Anexo 2. Revisión del contenido de las declaraciones de aseguramiento lapso 2014 al 2019

Código		2014	2015	2016	2017	2018	2019	n	%
	Empresas que aseguraron la información	18	18	18	22	22	24	122	
	Menos: Empresas que no incluyeron el informe verificación en el reporte de sostenibilidad	2	1	2	3	-	1	9	
	Total declaraciones examinadas	16	17	16	19	22	23	113	100%
1	Título de la declaración								
	Declaración de verificación limitada Independiente del informe de sostenibilidad	2	2	3	2	6	6	21	18.6%
	Verificación independiente del informe de gestión	-	-	-	1	1	-	2	1.8%
	Verificación independiente de la memoria	-	-	-	-	1	-	1	0.9%
	Memorando de revisión independiente	3	3	4	6	6	8	30	26.5%
	Informe de revisión independiente	10	11	9	9	7	7	53	46.9%
	Declaración de garantía	1	1	-	1	1	1	5	4.4%
	Declaración de conformidad informe de verificación independiente	-	-	-	-	-	1	1	0.9%
2	Destinatario								
	A la gerencia de la compañía	3	4	5	3	6	6	27	23.9%
	No menciona destinatario	13	13	11	16	16	17	86	76.1%
3	Nombre y ubicación del asegurador								
	Referencia	16	17	16	19	22	23	113	100.0%
4	Tipo proveedor de aseguramiento								
	Referencia	14	14	13	17	20	20	98	86.7%
	No Referencia	2	3	3	2	2	3	15	13.3%
5	Datos reportados								
	Fecha del ejercicio de aseguramiento	16	17	16	19	22	23	113	100.0%
6	Responsabilidad del reportador								
	Especifica	16	17	16	19	22	23	113	100.0%
7	Responsabilidad del proveedor								
	Especifica	16	17	16	19	22	23	113	100.0%
8	Independencia del asegurador								
	Especifica	2	3	4	3	6	6	24	21.2%
	Claramente descrita	14	14	12	16	16	17	89	78.8%

Código		2014	2105	2016	2017	2018	2019	n	%
9	Imparcialidad de la garantía								
	No especifica	1	1	-	1	1	1	5	4.4%
	A disposición de terceros	0	1	1	2	2	2	8	7.1%
	No esta disponible	15	15	15	16	19	20	100	88.5%
10	Alcance del compromiso de garantía								
	Procesos Limitados	16	17	16	19	22	23	113	100.0%
11	Objetivo compromiso de aseguramiento								
	Referencia	15	16	15	17	21	22	106	93.8%
	No referencia	1	1	1	2	1	1	7	6.2%
12	Competencias del proveedor de aseguramiento								
	Referencia	11	11	9	14	12	13	70	61.9%
	No referencia	5	6	7	5	10	10	43	38.1%
13	Criterio de evaluación								
	Descrito en parte	14	14	13	15	18	18	92	81.4%
	Disposición clara	2	3	3	4	4	5	21	18.6%
14	Estándar usado en el aseguramiento								
	Referencia	16	17	16	19	22	22	112	99.1%
	No Referencia	-	-	-	-	-	1	1	0.9%
15	Resumen de la labor realizada								
	Detallada	16	17	16	19	22	22	112	99.1%
	no esa claramente descrita	-	-	-	-	-	1	1	0.9%
16	Materialidad								
	Menciona que la materialidad no hace parte del alcance de la verificación	1	2	3	2	6	7	21	18.6%
	Análisis del ejercicio de materialidad para definir los contenidos, estructura e indicadores del reporte	10	10	8	12	10	10	60	53.1%
	Indagación con la administración para obtener entendimiento sobre los asuntos materiales	3	3	3	3	3	3	18	15.9%
	Claramente descrito	1	1	-	1	2	1	6	5.3%
	No menciona	1	1	2	1	1	2	8	7.1%

Código		2014	2105	2016	2017	2018	2019	n	%
17	Integridad								
	Detalla	1	2	1	1	1	1	7	6.2%
	No detalla	15	15	15	18	21	22	106	93.8%
18	Capacidad de respuesta partes interesadas								
	Detalla	1	1		1	1	1	5	4.4%
	No detalla	15	16	16	18	21	22	108	95.6%
19	Desempeño								
	No referencia	16	17	16	19	22	23	113	100.0%
20	Presentación de informes sobre reservas								
	No referencia	16	17	16	19	22	23	113	100.0%
21	Progresos en la presentación de informes y garantías desde último informe								
	No Referencia	15	16	14	14	18	21	98	86.7%
	Referencia	1	1	2	5	4	2	15	13.3%
22	Sugerencias								
	No indica	4	4	4	3	5	6	26	23.0%
	Indica claramente	9	8	8	11	10	6	52	46.0%
	Entregados a la gerencia internamente	3	5	4	5	7	11	35	31.0%
23	Participación de los stakeholders								
	Detalla	2	2	1	1	1	1	8	7.1%
	No detalla	14	15	15	18	21	22	105	92.9%
24	Índices evaluados								
	Detalla en general	1	1	1	3	3	3	12	10.6%
	Cuantitativos	1	1	1	1	1	1	6	5.3%
	Cuantitativos y cualitativos	14	15	14	15	18	19	95	84.1%
25	Opinión								
	Negativa	14	15	15	18	21	21	104	92.0%
	Positiva	2	2	1	1	1	2	9	8.0%
26	Incluye anexo de verificación								
	Incluido en el interior del informe de sostenibilidad	2	2	1	1	1	1	8	7.1%
	Anexo a la verificación	14	15	15	18	21	22	105	92.9%

Fuente: Elaboración propia a partir de las declaraciones de garantía

Anexo 3. Reglas de codificación para el análisis de contenido

Criterios de puntuación	Descripción	Escala
1. Título	Título de la declaración de aseguramiento	0 No referencia 1 Referencia
2. Identificación destinatario	Parte a quien se dirige formalmente la declaración de garantía (ya sea en título línea de direcciones separadas o dentro del texto)	0 No referencia 1 Direccionamiento interno 2 Partes interesadas
3. Nombre y ubicación del asegurador	Nombre y ubicación de la firma que lleva a cabo el compromiso de garantía	0 No referencia 1 Referencia
4. Tipo de proveedor de aseguramiento	Detalla si corresponde a una firma contable, especialistas en sostenibilidad u otros aseguradores	0 No referencia 1 Referencia
5. Datos reportados	Referencia a la fecha de finalización del ejercicio de garantía	0 No referencia 1 Referencia
6. Responsabilidad del reportador	Declaración explícita de que el reportero es responsable de la preparación del informe (palabras clave: responsable, responsabilidad)	0 No referencia 1 Referencia
7. Responsabilidad del proveedor de aseguramiento	Declaración explícita de que el reportero es responsable de expresar una opinión (independiente) sobre el tema (el informe de sostenibilidad/ambiental/social)	0 No referencia 1 Referencia
8. Independencia del asegurador de los informes de la organización	Declaración que expresa la independencia de las dos partes involucradas (un 1 es asignada tan pronto como la palabra o palabras independientes aparecen en cualquier lugar en la declaración de garantía o en su título. Así, observaciones como “esto es un opinión independiente ...” ya califica para un 1)	0 No referencia 1 Referencia
9. Imparcialidad de la garantía hacia los interesados	La declaración de imparcialidad del asegurador con respecto a los intereses de las partes interesadas	0 No referencia 1 Referencia (una observación de que tal declaración puede estar disponible bajo petición o referencia a

		un sitio de internet ya califica para un 1)
10. Alcance del compromiso de garantía	Diversidad de métodos aplicados	0 Sin referencia 1 Procesos limitados 2 Procesos exhaustivos
11. Objetivo del compromiso de aseguramiento	Objetivo que debe alcanzarse mediante el compromiso (indicando el nivel de aseguramiento previsto)	0 Sin referencia 1 garantía moderada/ limitada 2 Enfoque mixto 3 Razonable
12. Competencias del proveedor de aseguramiento	Descripción de las habilidades profesionales que permiten al equipo del encargo realizar el ejercicio de aseguramiento	0 No referencia 1 Referencia
13. Criterios utilizados para evaluar las pruebas y el alcance de la conclusión	Una declaración que hace referencia a los criterios particulares con los que se ha preparado un informe de sostenibilidad (por ejemplo, el GRI y a menudo se ha elaborado internamente con estándares)	0 No hay referencias 1 Descrito en parte 2 Disposición clara
14. Estándar usado en el aseguramiento	Estándar utilizado que rige la labor del proveedor de aseguramiento (AA1000AS & ISAE3000)	0 No referencia 1 Referencia
15. Resumen de la labor realizada	Declaración que explica las acciones adoptadas para llegar a una conclusión	0 No está claramente descrito 1 Describió claramente
16. Materialidad (desde la perspectiva del stakeholder)	Grado de suministro de información sobre el nivel de materialidad. Si la conclusión dice que el informe está en conformidad con los principios del AA1000	0 No hay referencias 1 Mencionado 2 Claramente descrito
17. Integridad	Declaración en la que se expresa que todos los aspectos materiales están cubiertos por el informe. Si la conclusión afirma que el informe está en conformidad con los principios del AA1000 (Materialidad, integridad y capacidad de respuesta) esto califica para una referencia y por lo tanto se asigna un 1	0 No hay referencias 1 Mencionado 2 Claramente descrito
18. Capacidad de respuesta a las partes interesadas	Declaración que se refiere a los procedimientos de la organización (o la falta de ellos) para identificar los intereses y preocupaciones de las partes interesadas. Si la conclusión establece que el informe está en conformidad con los principios del AA1000 (Materialidad, integridad, y capacidad de respuesta) esto califica para una referencia y por lo tanto se asigna un 1	0 No hay referencias 1 Mencionado 2 Claramente descrito
19. Desempeño	Reflexión de los aseguradores sobre la propia actuación	0 No referencia 1 Referencia

20. Presentación de informes sobre reservas / calificaciones	Consideración de los aseguradores hacia cualquier tipo de reservas	0 No referencia 1 Referencia
21. Progresos en la presentación de informes y garantías desde último informe	Descripción de los progresos realizados desde el último informe	0 No referencia 1 Referencia
22. Sugerencias para mejorar la presentación de informes y procesos	Sugerencias y nuevas recomendaciones	0 No hay referencias 1 Dado a la gestión 2 Referencia
23. Grado de participación de los stakeholders en el proceso de aseguramiento	Descripción de la participación de los interesados en el proceso de aseguramiento	0 No hay referencias 1 Vaga descripción 2 Claramente descrito

Fuente: Gürtürk & Hahn, (2015,p.40)

Anexo 4. Estadísticos descriptivos de las Variables Continuas

	MUESTRA COMPLETA			MUESTRA INFORMES DE SOSTENIBILIDAD SIN ASEGURAR			MUESTRA INFORMES DE SOSTENIBILIDAD ASEGURADOS		
	Año: 2014 n=60			Año: 2014 n=42			Año: 2014 n=18		
	M	Me	σ	M	Me	σ	M	Me	σ
RA	596,065.46	104,121.47	1,738,948.15	447,291.80	46,399.52	1,722,215.38	943,203.98	413,170.82	1,777,419.43
P	4,969,403.19	1,099,200.82	10,550,286.95	2,425,513.14	711,844.01	5,379,761.67	10,905,146.65	5,593,541.42	16,223,796.52
ROA	0.04	0.03	0.05	0.04	0.02	0.06	0.05	0.05	0.02
APAL	0.04	0.02	0.06	0.49	0.42	0.25	0.45	0.45	0.26
	Año: 2015 n=60			Año: 2015 n=42			Año: 2015 n=18		
	M	Me	σ	M	Me	σ	M	Me	σ
RA	347,767.71	99,736.36	1,327,246.17	360,635.01	43,949.53	1,380,499.45	317,744.03	346,150.81	1,231,289.50
P	4,586,247.44	1,116,053.40	8,295,241.80	2,508,578.69	643,475.97	5,899,580.47	9,434,141.19	5,768,797.86	10,923,544.65
ROA	0.04	0.03	0.05	0.04	0.03	0.06	0.04	0.04	0.03
APAL	0.54	0.54	0.24	0.56	0.54	0.22	0.51	0.54	0.27
	Año: 2016 n=60			Año: 2016 n=42			Año: 2016 n=18		
	M	Me	σ	M	Me	σ	M	Me	σ
RA	532,270.00	103,553.93	1,229,776.62	435,501.94	60,223.08	1,380,173.88	758,062.16	456,012.82	759,939.50
P	4,574,566.04	1,286,434.18	8,021,801.81	2,309,146.25	669,916.04	4,905,866.79	9,860,545.54	6,225,367.49	11,091,444.79
ROA	0.05	0.03	0.06	0.05	0.03	0.07	0.05	0.05	0.03
APAL	0.54	0.54	0.24	0.56	0.54	0.22	0.52	0.55	0.28
	Año: 2017 n=60			Año: 2017 n=38			Año: 2017 n=22		
	M	Me	σ	M	Me	σ	M	Me	σ
RA	533,742.26	87,317.19	1,322,620.29	170,819.92	51,990.47	458,654.69	1,160,608.13	391,642.76	1,973,351.65
P	4,798,653.41	1,360,600.03	8,530,741.34	1,922,550.04	671,546.24	3,813,134.14	9,766,468.30	4,754,631.37	11,748,115.70
ROA	0.03	0.03	0.06	0.03	0.02	0.07	0.04	0.05	0.03
APAL	0.55	0.57	0.24	0.54	0.56	0.23	0.57	0.57	0.26

MUESTRA COMPLETA				MUESTRA INFORMES DE SOSTENIBILIDAD SIN ASEGURAR			MUESTRA INFORMES DE SOSTENIBILIDAD ASEGURADOS		
Año: 2018 n=60				Año: 2018 n=38			Año: 2018 n=22		
	M	Me	σ	M	Me	σ	M	Me	σ
RA	679,303.41	123,311.10	1,856,268.56	238,984.14	238,984.14	642,675.32	1,439,854.88	529,736.57	2,827,778.45
P	5,036,862.74	1,328,937.41	1,328,937.41	2,139,001.03	661,694.10	4,152,871.18	10,042,260.25	3,779,815.15	13,283,056.20
ROA	0.04	0.03	0.07	0.03	0.02	0.08	0.05	0.05	0.03
APAL	0.56	0.54	0.24	0.56	0.55	0.22	0.56	0.53	0.27

Año: 2019 n=60				Año: 2019 n=36			Año: 2019 n=24		
	M	Me	σ	M	Me	σ	M	Me	σ
RA	787,387.45	117,094.38	2,186,403.69	192,885.63	52,348.92	510,901.04	1,679,140.18	536,358.88	3,237,663.50
P	5,321,030.36	1,399,418.24	9,712,794.20	1,823,400.98	745,164.89	3,525,675.13	10,567,474.43	4,398,609.99	13,236,795.55
ROA	0.040222508	0.033474145	0.06179337	0.035439023	0.025257632	0.069594103	0.047397736	0.049361768	0.04832435
APAL	0.562494384	0.553860334	0.24478007	0.550149132	0.577940102	0.234421161	0.581012262	0.553860334	0.263590457

M: Media	σ : Desviación Estándar			Me: Mediana		
----------	--------------------------------	--	--	-------------	--	--

Definición de variables:
RA: Rentabilidad anual en millones de pesos
P: Patrimonio en millones de pesos
ROA: Ingresos / activo total
APAL: Deuda a largo plazo/ activo total

Fuente: Elaboración propia a partir de Simnett *et al.* (2009)

Anexo 5. Estructura de los Estándares GRI

	SERIE	DESCRIPCION
Estándares Universales	Serie 100: Fundamentos	GRI 101: Fundamentos. Contiene los principios para la elaboración de informes GRI 102: Información General. Información contextual sobre una organización y sus prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad GRI 103: Enfoque de gestión. Se utiliza para aportar información sobre cómo la organización gestiona un tema material.
Estándares temáticos	Serie 200: Temas Económicos	GRI 201: Desempeño económico GRI 202: Presencia en el mercado GRI 203: Impactos económicos indirectos GRI 204: Prácticas de adquisición GRI 205: Lucha contra la corrupción GRI 206: Competencia desleal
	Serie 300: Temas Ambientales	GRI 301: Materiales GRI 302: Energía GRI 303: Agua GRI 304: Biodiversidad GRI 305: Emisiones GRI 306: Efluentes y residuos GRI 307: Cumplimiento ambiental GRI 308: Evaluación ambiental de los proveedores
	Serie 400: Temas Sociales	GRI 401: Empleo GRI 402: Relación trabajador empresa GRI 403: Salud y seguridad en la empresa GRI 404: Formación y educación GRI 405: Diversidad e igualdad de oportunidades GRI 406: No discriminación GRI 407: Libertad de asociación y negociación colectiva GRI 408: Trabajo infantil GRI 409: Trabajo forzoso u obligatorio GRI 410: Prácticas en materia de seguridad GRI 411: Derechos de los pueblos indígenas GRI 412: Evaluación de los derechos humanos GRI 413: Comunidades locales GRI 414: Evaluación social de los proveedores GRI 415: Política pública GRI 416: Salud y seguridad de los clientes GRI 417: Marketing y etiquetado GRI 418: Privacidad del cliente GRI 419: Cumplimiento socioeconómico

Fuente: Elaboración propia a partir de GRI (2016)

Anexo 6. Contenido de las declaraciones externas según ISAE3000 y AA1000AS

No.	CONTENIDO	ISAE 3000	AA1000AS
1	Titulo	Requerido	Requerido
2	Direccionamiento	Requerido	Requerido
3	Nombre del proveedor	Requerido	Requerido
4	Tipo de proveedor	No lo menciona	No lo menciona
5	Fecha del informe	Requerido	Requerido
6	Responsabilidades	Requerido	Requerido
7	Independencia	Requerido	Requerido
8	Imparcialidad	Requerido	No lo menciona
9	Alcance	Requerido	Requerido
10	Objetivo	Requerido	Requerido
11	Competencia del proveedor	Requerido	Requerido
12	Criterio Evaluación	Requerido	Requerido
13	Estándar	Requerido	Requerido
14	Resumen de la labor	Requerido	Requerido
15	Materialidad	Requerido	Requerido
16	Integridad	No lo menciona	Requerido
17	Capacidad de respuesta	No lo menciona	Requerido
18	Desempeño	No lo menciona	Requerido
19	Presentación	No lo menciona	No lo menciona
20	Progreso	No lo menciona	No lo menciona
21	Sugerencias	Requerido	Requerido
22	Participación stakeholders	No lo menciona	Requerido
23	Índices evaluados	Requerido	Requerido
24	Opinión	Requerido	Requerido
25	Anexo indicadores verificados	No lo menciona	No lo menciona

Fuente: Elaboración propia

Anexo 7. Promedio calificación verificación de indicadores económicos 2014 al 2019

	INDICADORES DE LA DIMENSION ECONOMICA ASEGURADOS EN EL LAPSO 2014 A 2019 EN EL CONTEXTO COLOMBIANO										
	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	16	22	22	24		Descrip	Escala
DESEMPEÑO ECONÓMICO	G4 - EC 1 (201-1)	Valor económico directo generado y distribuido	76.47%	85.71%	69.23%	92.86%	107.14%	92.86%	87.38%	E	5.0
	G4 - EC 2 (201-2)	Consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización que se derivan del cambio climatico	62.50%	62.50%	71.43%	66.67%	87.50%	62.50%	68.85%	A	4.0
	G4 - EC 3 (201-3)	Cobertura de las obligaciones de la organizacion derivadas de su plan de prestaciones	20.00%	100.00%	33.33%	50.00%	150.00%	150.00%	83.89%	E	5.0
	G4 - EC 4 (201-4)	Ayudas económicas otorgadas por entes del gobierno	66.67%	60.00%	50.00%	50.00%	100.00%	50.00%	62.78%	A	4.0
PRESENCIA EN EL MERCADO	G4 - EC 5 (202-1)	Relación entre el salario inicial desglosado por sexo y el salario minimo local en lugares donde se desarrollan operaciones significativas	33.33%	100.00%	100.00%	75.00%	50.00%	50.00%	68.06%	A	4.0
	G4 - EC 6 (202-2)	Porcentaje de altos directivos procedentes de la comunidad local en lugares donde se desarrollan operaciones significativas	14.29%	66.67%	66.67%	33.33%	60.00%	75.00%	52.66%	D	3.0
CONSECUENCIAS ECONOMICAS AS	G4 - EC 7 (203-1)	Desarrollo e impacto de la inversión en infraestructuras y los tipos de servicios	55.56%	75.00%	50.00%	33.33%	33.33%	0.00%	41.20%	D	3.0
	G4 - EC 8 (203-2)	Impactos económicos indirectos significativos y alcance de los mismos	80.00%	100.00%	33.33%	20.00%	33.33%	50.00%	52.78%	D	3.0
PRÁCTICAS DE ADQUISICIÓN	G4 - EC 9 (204-1)	Porcentaje del gasto en lugares con operaciones significativas que corresponde a proveedores locales	41.67%	50.00%	66.67%	70.00%	71.43%	76.92%	62.78%	A	4.0
	205-1	Operaciones evaluadas para riesgos relacionados con la corrupción	0.00%	0.00%	85.71%	81.82%	75.00%	45.45%	72.00%	A	4.0
	205-2	Comunicación y formación sobre politicas y procedimientos anticorrupción	0.00%	0.00%	83.33%	63.64%	73.33%	86.67%	76.74%	A	4.0
	205-3	Casos de corrupción confirmadas y medidas tomadas	0.00%	0.00%	85.71%	84.62%	82.35%	76.47%	82.29%	E	5.0
	206-1	Acciones juridicas relacionadas con la competencia desleal y las prácticas monopolicas y contra la libre competencia	0.00%	0.00%	80.00%	83.33%	85.71%	50.00%	74.76%	A	4.0
	207-1	Enforque fiscal	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%		
	207-2	Gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%		
	207-3	Participación de grupos de interés y gestión de inquietudes en materia fiscal	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%		
	207-4	Presentación de informes país por país	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%		
	PROMEDIO TOTAL CALIFICACION NIVEL DE ASEGURAMIENTO DIMENSION ECONOMICA									68.17%	A

Fuente: Elaboración propia

Anexo 8. Promedio calificación verificación de indicadores ambientales 2014 al 2019

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
										Descrip	Escala
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	18	22	22	24			
MATERIALES	G-4 EN1 (301-1)	Materiales por peso o volumen	33.3%	75.0%	100.0%	66.7%	85.7%	71.4%	72.0%	A	4.0
	G-4 EN1 (301-2)	Porcentaje de materiales utilizados que son reciclados	40.0%	66.7%	75.0%	66.7%	33.3%	50.0%	55.3%	D	3.0
	301-3	Productos reutilizados y materiales de envasado	0.0%	0.0%	66.7%	50.0%	0.0%	100.0%	54.2%	D	3.0
ENERGIA	G-4 EN3 (302-1)	Consumo energético interno (dentro de la organización)	86.7%	66.7%	73.3%	100.0%	100.0%	95.0%	86.9%	E	5.0
	G-4 EN4 (302-2)	Consumo energético externo	66.7%	75.0%	75.0%	75.0%	75.0%	100.0%	77.8%	A	4.0
	G-4 EN5 (302-3)	Intensidad energética	33.3%	40.0%	50.0%	75.0%	88.9%	75.0%	60.4%	A	4.0
	G-4 EN6 (302-4)	Reducción del consumo energético	50.0%	77.8%	88.9%	77.8%	75.0%	80.0%	74.9%	A	4.0
	G-4 EN7 (302-5)	Reducciones de los requisitos energéticos de los productos y servicios	40.0%	60.0%	25.0%	50.0%	66.7%	66.7%	51.4%	D	3.0
AGUA	G-4 EN8	Captación total del agua según la fuente	53.8%	61.5%	55.6%	0.0%	0.0%	0.0%	57.0%	D	3.0
	G-4 EN9	Fuentes e agua que han sido afectadas significativamente por la captación de agua	25.0%	100.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	75.0%	A	4.0
	G-4 EN10	Porcentaje total y volumen de agua reciclada y reutilizada	75.0%	60.0%	50.0%	0.0%	0.0%	0.0%	61.7%	A	4.0
	303-1	Interacción con el agua como recurso compartido	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	86.7%	100.0%	97.8%	E	5.0
	303-2	Gestión de los impactos relacionados con los vertidos de agua	100.0%	100.0%	100.0%	50.0%	40.0%	75.0%	77.5%	A	4.0
	303-3	Extracción de agua	100.0%	100.0%	100.0%	80.0%	88.9%	66.7%	89.3%	E	5.0
	303-4	Vertidos de agua	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	80.0%	45.0%	D	3.0
	303-5	Consumo de agua	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	75.0%	43.8%	D	3.0
BIODIVERSIDAD	G-4 EN11 (304-1)	Instalaciones propias arrendadas en áreas protegidas y no para la biodiversidad	33.3%	66.7%	75.0%	75.0%	112.5%	100.0%	77.1%	A	4.0
	G-4 EN12 (304-2)	Descripción de impactos en la biodiversidad	40.0%	75.0%	50.0%	66.7%	133.3%	100.0%	77.5%	A	4.0
	G-4 EN13 (304-3)	Habitats protegidos y restaurados	60.0%	80.0%	100.0%	62.5%	57.1%	60.0%	69.9%	A	4.0
	G-4 EN14 (304-4)	Numero de especies incluidas en la lista roja de conservación de animales	40.0%	60.0%	71.4%	50.0%	100.0%	83.3%	67.5%	A	4.0

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
	Empresas que aseguraron sus Informes		18	18	16	22	22	24		Descrip	Escala
EMISIONES	G-4 EN15 (305-1)	Emisión de gases efecto invernadero (Alcance1)	77.8%	76.5%	88.2%	100.0%	95.0%	95.0%	88.7%	E	5.0
	G-4 EN16 (305-2)	Emisión de gases efecto invernadero (Alcance2)	75.0%	87.5%	88.2%	94.4%	85.7%	100.0%	88.5%	E	5.0
	G-4 EN17 (305-3)	Otras emisiones de gases efecto invernadero (alcance 3)	61.5%	53.8%	69.2%	80.0%	92.9%	78.6%	72.7%	A	4.0
	G-4 EN18 (305-4)	Intensidad de las emisiones de gas efecto invernadero	75.0%	71.4%	62.5%	55.6%	80.0%	55.6%	66.7%	A	4.0
	G-4 EN19 (305-5)	Reducción de las emisiones de gas efecto invernadero	40.0%	55.6%	63.6%	60.0%	81.8%	90.9%	65.3%	A	4.0
	G-4 EN20 (305-6)	Emisiones de gases que axotan el ozono	80.0%	75.0%	50.0%	75.0%	125.0%	66.7%	78.6%	A	4.0
	G-4 EN21 (305-7)	oxido de nitrógeno (NO) Oxido de azufre (SO) y otras emisiones atmosféricas	42.9%	100.0%	87.5%	75.0%	88.9%	77.8%	78.7%	A	4.0
AFLUENTES Y RESIDUOS	G-4 EN22 (306-1)	Vértido total de agua según su calidad y destino	60.0%	75.0%	88.9%	100.0%	77.8%	83.3%	80.8%	A	4.0
	G-4 EN23 (306-2)	Peso total de los residuos según tipo y método de tratamiento	69.2%	64.3%	87.5%	85.7%	100.0%	89.5%	82.7%	E	5.0
	G-4 EN24 (306-3)	Número y volumen total de los derrames significativos	80.0%	20.0%	60.0%	100.0%	100.0%	100.0%	76.7%	A	4.0
	G-4 EN25 (306-4)	Peso de los residuos transportados, importados, exportados que se consideran peligrosos	25.0%	20.0%	60.0%	33.3%	50.0%	66.7%	42.5%	D	3.0
	G-4 EN26 (306-5)	Identificación, tamaño, estado de protección y valor de biodiversidad de las masas de agua y los hábitats relacionados afectados significativamente por vertidos y escorrentia procedentes de la organización	50.0%	33.3%	66.7%	50.0%	66.7%	100.0%	61.1%	A	4.0
PRODUCTOS Y SERVICIOS	G-4 EN27	Grado de mitigación del impacto ambiental de los productos y servicios	16.7%	57.1%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	57.9%	D	3.0
	G-4 EN28	Porcentaje de los productos vendidos y sus materiales de embalaje que se recuperan al final de su vida útil por categorías de productos	33.3%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	44.4%	D	3.0

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	16	22	22	24		Descrip	Escala
CUMPLIMIENTO REGULATORIO	G-4 EN29 (307-1)	Valor monetario de las multas y numero de sanciones por incumplimiento de la legislación y la normatividad	54.5%	88.9%	75.0%	70.0%	100.0%	83.3%	78.6%	A	4.0
TRANSPORTE	G-4 EN30	Impactos ambientales significativos del transporte de productos y otros bienes utilizados para las actividades de la organización	75.0%	100.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	91.7%	E	5.0
GENERAL	G-4 EN31	Desglose de los gastos y de las inversiones ambientales	27.3%	66.7%	66.7%	100.0%	100.0%	100.0%	76.8%	A	4.0
EVALUACIÓN AMBIENTAL DE LOS PROVEEDORES	G-4 EN32 (308-1)	Porcentae de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios ambientales	50.0%	66.7%	75.0%	60.0%	100.0%	100.0%	75.3%	A	4.0
	G-4 EN33 (308-2)	Impactos ambientales negativos significativos en la cadena de suministro	57.1%	85.7%	77.8%	80.0%	100.0%	100.0%	83.4%	E	5.0
RECLAMACIÓN EN MATERIA AMBIENTAL	G-4 EN34	Número de reclamaciones ambientales que se han presentado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación	37.5%	87.5%	33.3%	0.0%	0.0%	0.0%	52.8%	A	4.0
PROMEDIO TOTAL CALIFICACION NIVEL DE ASEGURAMIENTO DIMENSION AMBIENTAL									70.39%	A	4.0

Fuente: Elaboración propia

Anexo 9. Promedio calificación verificación de indicadores sociales 2014 al 2019

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus informes	18	18	18	22	22	24		Descrip	Escala
EMPLEO	G4-LA1 (401-1)	Número y tasa de contrataciones y rotación media de empleados desglosados por grupo etario, sexo y región	46.7%	64.3%	92.3%	77.8%	86.4%	77.8%	74.2%	A	4.0
	G4-LA2 (401-2)	Prestaciones sociales para los empleados a jornada completa que no se ofrecen a los empleados temporales o a media jornada, desglosadas por ubicaciones significativas de actividad	36.4%	27.3%	33.3%	35.7%	43.8%	50.0%	37.7%	I	2.0
	G4-LA3 (401-3)	Indices de reincorporación al trabajo y de retención tras la baja por maternidad o paternidad desglosados por sexo	40.0%	42.9%	42.9%	37.5%	40.0%	25.0%	38.0%	I	2.0
RELACION ENTRE LOS TRABAJADORES Y LA DIRECCIÓN	G4-LA4 (402-1)	Plazos mínimos de preaviso de cambios operativos y posible inclusión de estos en los convenios colectivos	25.0%	60.0%	66.7%	40.0%	40.0%	50.0%	46.9%	D	3.0
SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO	G4-LA5 (403-1)	Porcentaje de trabajadores que esta representado en comites formales de seguridad y salud conjuntos para dirección y empleados, establecidos para ayudar a controlar y asesorar sobre programas de seguridad y salud laboral	36.4%	40.0%	41.7%	46.2%	50.0%	64.3%	46.4%	D	3.0
	G4-LA6 (403-2)	Tipos y tasas de lesiones enfermedades profesionales , dias perdidos, absentismo y número de victimas mortales relacionados con el trabajo por región y sexo	73.3%	87.5%	87.5%	94.4%	80.0%	82.4%	84.2%	E	5.0
	G4-LA7	Trabajadores cuya profesión tiene una incidencia o un riesgo elevado de enfermedad	16.7%	42.9%	50.0%	0.0%	0.0%	0.0%	36.5%	I	2.0
	G4-LA8	Asuntos de salud y seguridad cubiertos en acuerdos formales con los sindicatos	14.3%	37.5%	33.3%	0.0%	0.0%	0.0%	28.4%	I	2.0
	(403-3)	Servicios de salud en el trabajo	0.0%	0.0%	33.3%	25.0%	25.0%	25.0%	27.1%	I	2.0
	(403-4)	Participación de los trabajadores, consultas y comunicación sobre salud y seguridad en el trabajo	0.0%	0.0%	50.0%	25.0%	40.0%	50.0%	41.3%	D	3.0
	(403-5)	formación de trabajadores sobre salud y seguridad en el trabajo	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	75.0%	43.8%	D	3.0
	(403-6)	Fomento de salud en los trabajadores	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	50.0%	37.5%	I	2.0
	(403-7)	Prevención y mitigación de los impactos en la salud y en la seguridad de los trabajadores directamente vinculados mediante relaciones comerciales	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	40.0%	35.0%	I	2.0
	(403-8)	Trabajadores cubiertos por un sistema de gestión de la salud y seguridad en el trabajo	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	50.0%	37.5%	I	2.0
	(403-9)	Lesiones por accidente laboral	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	88.9%	47.2%	D	3.0
	(403-10)	Dolencias y enfermedades laborales	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100.0%	50.0%	D	3.0

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	promedio verificación	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	18	22	22	24		Descrip	Escala
CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN	G4-LA9 (404-1)	Promedio de horas de capacitación anuales por empleado , desglosado por sexo y categoría laboral	68.8%	75.0%	86.7%	89.5%	90.0%	94.7%	84.1%	E	5.0
	G4-LA10 (404-2)	Programas de gestión de habilidades y de formación continua que formentan la empleabilidad de los trabajadores y les ayudan a gestionar el final de sus carreras profesionales	44.4%	50.0%	45.5%	33.3%	42.9%	35.7%	42.0%	D	3.0
	G4-LA11 (404-3)	porcentaje de empleados que reciben evaluaciones regulares del desempeño y de desarrollo profesional desglosado por sexo y por categoría profesional	76.9%	66.7%	64.3%	64.7%	75.0%	75.0%	70.4%	A	4.0
DIVERSIDAD E IGUALDAD DE OPORTUNIDADES	G4-LA12 (405-1)	Composición de los órganos del gobierno y desglose de la plantilla por categoría profesional y sexo , edad, pertenencia a minorías y otros indicadores de diversidad	50.0%	50.0%	54.5%	50.0%	61.5%	50.0%	52.7%	D	3.0
	G4-LA13 (405-2)	Ratio del salario base y de la remuneración de mujeres, frente a hombres desglosada por categoría profesional y por ubicaciones significativas de actividad	66.7%	75.0%	72.7%	55.6%	58.3%	44.4%	62.1%	A	4.0
EVALUACIÓN DE LAS PRÁCTICAS LABORALES DE LOS PROVEEDORES	G4-LA14 (414-1)	Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios relativos a las prácticas laborales	62.5%	66.7%	87.5%	57.1%	57.1%	100.0%	71.8%	A	4.0
	G4-LA15	Impactos negativos significativos, reales y potenciales en las practicas laborales en la cadena de suministro, y medidas al respecto	57.1%	80.0%	50.0%	0.0%	0.0%	0.0%	62.4%	A	4.0
MECANISMOS DE RECLAMACIÓN SOBRE PRÁCTICAS LABORALES	G4-LA16	Número de reclamaciones sobre prácticas laborales que se han presentado, se han abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación	66.7%	75.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	80.6%	E	5.0

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	18	22	22	24		Descrip	Escala
INVERSIÓN	G4-HR1 (412-3)	Número y porcentaje de contratos y acuerdos de inversión significativos que incluyen cláusulas de derechos humanos o que han sido objeto de análisis en materia de derecho humano	57.1%	60.0%	50.0%	83.3%	66.7%	25.0%	57.0%	D	3.0
	G4-HR2 (412-2)	Horas de formación de los empleados sobre políticas y procedimientos relacionados con aquellos aspectos de los derechos humanos relevantes para sus actividades, incluido el porcentaje de empleados capacitados	85.7%	85.7%	66.7%	87.5%	75.0%	116.7%	86.2%	E	5.0
NO DISCRIMINACIÓN	G4-HR3 (406-1)	Número de casos de discriminación y medidas correctivas adoptadas	62.5%	71.4%	75.0%	71.4%	80.0%	77.8%	73.0%	A	4.0
LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y NEGOCIACIÓN COLECTIVA	G4-HR4 (407-1)	Identificación de centros y proveedores significativos en los que la libertad de asociación y el derecho de acogerse a convenios colectivos pueden infringirse o están amenazados y medidas adoptadas para defender estos derechos	33.3%	57.1%	33.3%	71.4%	50.0%	50.0%	49.2%	D	3.0
TRABAJO INFANTIL	G4-HR5 (408-1)	Identificación de centros y proveedores con un riesgo significativo de casos de explotación infantil y medidas adoptadas para contribuir a la abolición de la explotación infantil	55.6%	57.1%	50.0%	33.3%	33.3%	25.0%	42.4%	D	3.0
TRABAJO FORZOSO	G4-HR6 (409-1)	Centros y proveedores con un riesgo significativo de ser origen de episodios de trabajo forzoso y medidas adoptadas para contribuir a la eliminación de todas las formas de trabajo forzoso	50.0%	71.4%	66.7%	33.3%	20.0%	33.3%	45.8%	D	3.0
MEDIDAS DE SEGURIDAD	G4-HR7 (410-1)	Porcentaje del personal de seguridad que ha recibido capacitación sobre las políticas o procedimientos de la organización en materia de derechos humanos relevantes para las operaciones	66.7%	80.0%	75.0%	66.7%	66.7%	66.7%	70.3%	A	4.0

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	18	22	22	24		Descrip	Escala
DERECHOS DE LA POBLACIÓN INDÍGENA	G4-HR8 (411-1)	Número de casos de violación de los derechos de los pueblos indígenas y medidas adoptadas	50.0%	75.0%	75.0%	66.7%	75.0%	40.0%	63.6%	A	4.0
	G4-HR9 (412-1)	Número y porcentaje de centros que han sido objeto de exámenes o evaluaciones de impactos en materia de derechos humanos	80.0%	75.0%	66.7%	37.5%	57.1%	20.0%	56.1%	D	3.0
EVALUACIÓN DE LOS PROVEEDORES EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS	G4-HR10	Porcentaje de nuevos proveedores que se examinaron en función de criterios relativos a los derechos humanos	62.5%	62.5%	66.7%	0.0%	0.0%	0.0%	63.9%	A	4.0
	G4-HR11	Impactos negativos significativos en materia de derechos humanos, reales y potenciales en la cadena de suministro y medidas adoptadas	66.7%	75.0%	75.0%	0.0%	0.0%	0.0%	72.2%	A	4.0
COMUNIDADES LOCALES	G4-HR12	Número de reclamaciones sobre derechos humanos que se han presentado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación	55.6%	77.8%	83.3%	0.0%	0.0%	0.0%	72.2%	A	4.0
	G4-S01 (413-1)	Porcentaje de centros donde se han implementado programas de desarrollo, evaluaciones de impactos y participación de la comunidad local	75.0%	81.8%	84.6%	44.4%	58.3%	80.0%	70.7%	A	4.0
LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN	G4-S02 (413-2)	Centros de operaciones con efectos negativos significativos posibles o reales, sobre las comunidades locales	37.5%	83.3%	66.7%	40.0%	57.1%	33.3%	53.0%	D	3.0
	G4-S03	Número y porcentaje de centros en los que se han evaluado los riesgos relacionados con la corrupción y riesgos significativos detectados	70.0%	66.7%	66.7%	0.0%	0.0%	0.0%	67.8%	A	4.0
	G4-S04	Políticas y procedimientos de comunicación y capacitación sobre la lucha contra la corrupción	60.0%	50.0%	60.0%	0.0%	0.0%	0.0%	56.7%	D	3.0
	G4-S05	Casos confirmados de corrupción y medidas adoptadas	69.2%	80.0%	75.0%	0.0%	0.0%	0.0%	74.7%	A	4.0

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	18	22	22	24		Descrip	Escala
POLITICA PÚBLICA	G4-S06 (415.1)	Valor de las contribuciones politicas por país y destinatario	75.0%	75.0%	83.3%	83.3%	83.3%	60.0%	76.7%	A	4.0
PRÁCTICAS DE COMPETENCIA DESLEAL	G4-S07	Número de demandas por competencia desleal, prácticas monopolísticas o contra la libre competencia y resultados de las mismas	50.0%	62.5%	50.0%	0.0%	0.0%	0.0%	54.2%	D	3.0
CUMPLIMIENTO REGULATORIO	G4-S08	Valor monetario de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la legislación y la normativa	55.6%	71.4%	60.0%	0.0%	0.0%	0.0%	62.3%	A	4.0
EVALUACIÓN DE LOS PROVEEDORES	G4-S10 (414-2)	Impactos negativos significativos y potenciales para la sociedad en la cadena de suministro y medidas adoptadas	83.3%	100.0%	#####	83.3%	100.0%	100.0%	94.4%	E	5.0
MECANISMO DE RECLAMACIÓN POR IMPACTO SOCIAL	G4-S11	Número de reclamaciones sobre impactos sociales que se han presentado, abordado y resuelto mediante mecanismos formales de reclamación	50.0%	42.9%	66.7%	0.0%	0.0%	0.0%	26.6%	I	2.0
SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO	G4-PR1 (416-1)	Porcentaje de categorías de productos y servicios significativos , cuyos impactos en materia de salud y seguridad se han evaluado para promover mejoras	37.5%	80.0%	50.0%	60.0%	25.0%	50.0%	50.4%	D	3.0
	G4-PR2 (416-2)	Número de incidentes derivados del incumplimiento de la normativa o de los códigos voluntarios relativos a los impactos de los productos y servicios en la salud y la seguridad durante su ciclo de vida, desglosados en función del tipo de resultado de dicho incidentes	42.9%	100.0%	83.3%	75.0%	50.0%	33.3%	64.1%	A	4.0

	CODIGO	DETALLE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	PROM	Nivel de verificación	
		Empresas que aseguraron sus Informes	18	18	18	22	22	24		Descrip	Escala
ETIQUETADO DE LOS PRODUCTOS Y SERVICIOS	G4-PR3 (417-1)	Tipo de información que requieren los procedimientos de la organización relativos a la información y el etiquetado de sus productos y servicios y porcentaje de categorías de productos y servicios significativos que están sujetas a tales requisitos	80.0%	80.0%	66.7%	100.0%	66.7%	33.3%	71.1%	A	4.0
	G4-PR4 (417-2)	Número de incumplimientos de la regulación y de los códigos voluntarios relativos a la información y al etiquetado de los productos y servicios, desglosados en función del tipo de resultado	40.0%	80.0%	60.0%	100.0%	66.7%	66.7%	68.9%	A	4.0
	G4-PR5 (417-3)	Resultado de las encuestas para medir la satisfacción de los clientes	61.5%	83.3%	76.9%	100.0%	100.0%	100.0%	87.0%	E	5.0
COMUNICACIÓN DE MERCADOTECNIA	G4-PR6	Venta de productos prohibidos o en litigio	60.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	53.3%	D	3.0
	G4-PR7	Número de casos de incumplimiento de la normativa o los códigos voluntarios relativos a las comunicaciones de mercadotecnia, tales como la publicidad, la promoción y el patrocinio, desglosados en función del resultado	37.5%	55.6%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	64.4%	A	4.0
PRIVACIDAD DE LOS CLIENTES	G4-PR8 (418-1)	Número de reclamaciones fundamentadas sobre violación de la privacidad y la fuga de datos de los clientes	40.0%	60.0%	80.0%	85.7%	77.8%	77.8%	70.2%	A	4.0
CUMPLIMIENTO REGULATORIO	G4-PR9 (419-1)	Costo de las multas significativas por incumplir la normativa y la legislación relativas al suministro y el uso de productos y servicios	58.3%	110.0%	75.0%	90.9%	84.6%	57.1%	79.3%	A	4.0
PROMEDIO TOTAL CALIFICACION NIVEL DE ASEGURAMIENTO DIMENSION SOCIAL									58.83%	D	3.0

Fuente: Elaboración propia