



Cambio climático y proceso de auditoría externa en torno a la información de sostenibilidad en Chile¹

Valeria Cariman Cifuentes²

Camila Farfán Catalán³

Universidad de de Santiago. Chile

Resumen

Este trabajo busca analizar los procesos de auditoría de verificaciones externas utilizados en la información de sostenibilidad ambiental en Chile, enfocándose en temas relacionados con el cambio climático. Se busca responder a la necesidad de generar confianza en la información de sostenibilidad reportada por las empresas y mejorar la transparencia. En este trabajo se identifican los procesos, las metodologías y tipos de evidencia empleados por los auditores externos y profesionales especializados en ESG al verificar los informes de sostenibilidad. El estudio adopta un enfoque cualitativo con un diseño no experimental y un alcance descriptivo, se realizaron entrevistas semiestructuradas con auditores y profesionales expertos en sostenibilidad, se identificaron patrones comunes en los procesos de auditoría de verificaciones externas. Además, se complementa con una revisión de literatura y análisis normativo que incluye estándares internacionales como GRI, SASB y normativas locales como la NCG N°461. Entre los principales resultados obtenidos, se identificaron patrones comunes en los procesos de auditoría, en las etapas destacando el uso de estándares internacionales como GRI, SASB, y la creciente adopción de metodologías específicas para evaluar el impacto ambiental. También se identificaron áreas de mejora, como la capacitación de auditores en aspectos no financieros y la estandarización de prácticas en el ámbito nacional.

Palabras clave: Auditoría Externa, Cambio Climático, Informes de Sostenibilidad, Chile.

Introducción

En un mundo donde la conciencia ambiental es cada vez más relevante, las empresas compiten no sólo por sus productos o servicios, sino también por su reputación en términos de sostenibilidad. La transparencia y la veracidad en los informes de sostenibilidad empresarial son pilares fundamentales para evaluar el compromiso ambiental y social de las organizaciones. Sin embargo, la falta de consistencia o claridad en los datos proporcionados dificulta su verificación, generando incertidumbre sobre la verdadera magnitud de los impactos y acciones implementadas. De acuerdo con la Asociación de Auditores Externos de Chile (2021), citando un informe del Dow Jones Sustainability, el desempeño en materia de transparencia de las empresas listadas en Chile se ubica detrás del promedio regional en la dimensión económica, medioambiental y social. Por otro lado, la OECD (2020), ha señalado la falta de claridad y relevancia de la información ASG (Ambiental, Social y de Gobernanza) que reportan actualmente las empresas.

¹ Este artículo hace parte de la tesis para optar al título de CPA de la Usach titulada "Análisis de los procesos de auditoría externa para la verificación de la información de sostenibilidad medioambiental a nivel nacional respecto al cambio climático".

² Contadora Pública y Auditora de la Universidad Santiago de Chile. Contacto: valeria.cariman@usach.cl

³ Contadora Pública y Auditora de la Universidad Santiago de Chile. Contacto: camila.farfán@usach.cl

Esta falta de fiabilidad se ve agravada por las divergencias entre la imagen de empresa sostenible que las organizaciones proyectan en sus reportes y los impactos negativos que tienen algunas de sus prácticas operacionales, lo que socava la confianza en su compromiso con la sostenibilidad. Este desajuste entre discurso y acción ha suscitado un aumento en las críticas por parte de diferentes actores interesados, como inversionistas y grupos de interés. De acuerdo con la Asociación de Auditores Externos de Chile A.G. (2021), “En Chile, inversionistas y otros *stakeholders* también han manifestado la necesidad de contar con información sobre sostenibilidad más exhaustiva y consistente que la que hoy se reporta de forma fragmentada en las Memorias Anuales” (p. 23).

La falta de consistencia y credibilidad en los informes de sostenibilidad empresarial puede atribuirse a diversas causas identificadas en la literatura, las que incluyen desafíos en la revelación de información por parte de las entidades y su verificación externa. En primer lugar, la limitación en la capacitación y experiencia de los auditores en la evaluación de aspectos no financieros, como el impacto ambiental, puede resultar en una evaluación superficial o inadecuada de estos elementos clave. Según Rodríguez Córdova (2016), “será necesario contar con auditores ambientales preparados para auditar los distintos procesos, y el equipamiento tecnológico que permita la medición del nivel de contaminación o contratar a empresas que lo realicen” (p.15).

Además, la dependencia excesiva de la información proporcionada por la propia empresa, sin una verificación independiente adecuada por parte de los auditores, crea un entorno propenso a la opacidad y la manipulación de datos. “Como en cualquier otra pieza de información en el sistema financiero, la verificación por parte de un tercero independiente es importante para aumentar la confianza en la información y facilitar su uso” (CMF, 2023). Por último, la falta de estándares claros y consistentes para la recopilación, medición y presentación de la información de sostenibilidad dificulta aún más la tarea de los auditores al verificar la precisión y fiabilidad de los informes. Los estándares más usados en Chile son SASB (Sustainability Accounting Standards Board), GRI (Global Reporting Initiative) y TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) (KPMG, 2023). Estas causas combinadas contribuyen a la falta de confianza en la integridad de la información sostenible presentada por las empresas. Por ello, se busca comprender los procesos de la auditoría de sostenibilidad, ya que son procesos que no se conocen en profundidad.

El término “cambio climático” se refiere a la alteración significativa y persistente de los patrones climáticos globales a lo largo del tiempo, producto principalmente de la actividad humana (ONU, 2024) que ha incrementado la concentración de gases de efecto invernadero en la atmósfera. En ese contexto, el cambio climático no sólo representa un desafío ambiental, sino también social y económico, afectando tanto a las comunidades más vulnerables como a las economías globales. La necesidad de mitigar sus efectos y adaptarse a sus consecuencias ha llevado a la implementación de políticas internacionales, como el acuerdo París, que busca limitar el aumento de la temperatura global a 1.5°C antes del 2030 (ONU, 2024) y las recomendaciones del TCFD, que han promovido la inclusión del cambio climático en los informes financieros y de sostenibilidad a nivel global. Dentro de este marco, la sostenibilidad medioambiental se ha convertido en un principio clave para abordar los riesgos derivados del cambio climático.

A nivel nacional, las organizaciones están cada vez más bajo presión para reportar de manera transparente información relacionada al cambio climático en sus memorias anuales, sus prácticas y esfuerzos para mitigar el impacto ambiental. Según la norma de carácter general (NCG) N°461 emitida por la CMF, las empresas que tienen la obligación de reportar este tipo de información al 2024 son las sociedades anónimas cuyos activos totales están calculados sobre un millón de UF y se espera que para el reporte año 2025 se incluyan entidades financieras tales como bancos, compañías de seguros y bolsas de valores, entre otros.

A nivel mundial, se observa una creciente incorporación del cambio climático como un indicador clave dentro de los informes de las empresas. Según el cuarto informe anual sobre el estado de la situación de las prácticas de información a revelar y aseguramiento de sostenibilidad global de IFAC, AICPA y CIMA “el 97% de las empresas divulgaron información en las cuatro áreas temáticas que incluye, gases de efecto invernadero, otros aspectos ambientales, sociales y de gobernanza en 2022” (2024). Este estudio revisó las empresas más grandes de cada jurisdicción (basada en la ubicación de la oficina central de la empresa), por capitalización de mercado aproximadamente el 21 de marzo de 2021, para los años fiscales 2019 y 2020.

En este contexto, las empresas están adoptando prácticas más rigurosas para reportar de manera detallada sus riesgos y acciones frente al cambio climático, cumpliendo con normativas y estándares internacionales. Este panorama ha dado lugar a una demanda creciente por parte de inversores, reguladores y otras partes interesadas, que exigen mayor verificación y aseguramiento de la información presentada. El aseguramiento de los informes de sostenibilidad, especialmente relacionado con el cambio climático, ha pasado a ser una exigencia cada vez más relevante. A medida que las empresas aumentan la divulgación de su impacto ambiental, también aumenta la necesidad de garantizar que dicha información sea precisa, confiable y esté alineada con los marcos de reporte establecidos. Según análisis efectuado a diversos países por IFAC, AICPA y CIMA (2024) “las empresas que obtuvieron aseguramiento en 2022 se centraron en datos de GEI (gases de efecto invernadero). La información de aseguramiento en las cuatro áreas temáticas mejoró de 53 a 59%” (p.5).

Considerando la relevancia de la verificación de la información en sostenibilidad ambiental en el marco de la información de sostenibilidad, se vuelve crucial comprender los procesos seguidos por los auditores, incluyendo las metodologías que usan, la recopilación de evidencia, entre otros aspectos requeridos para la gestión de un servicio de aseguramiento en materia ambiental, dado que no son conocidos en profundidad a nivel nacional. Por lo tanto, en este trabajo se estudiarán los procesos de auditoría externa para la verificación de la información de sostenibilidad medioambiental a nivel nacional.

Para estos efectos, en este trabajo se tomará como temática ambiental específicamente el cambio climático por las siguientes razones. Primero, la relevancia del tema, hoy en día los inversionistas consideran temas medioambientales en la toma de decisiones (Auditores Externos de Chile A.G., 2021). Por otro lado, de acuerdo con un análisis efectuado a diversos países “las empresas que obtuvieron aseguramiento en 2022 se centraron en datos de GEI” (IFAC, 2024, p.2). Esto demuestra la importancia de verificar materias relacionadas al medioambiente no sólo a nivel mundial, sino que nacional. Segundo, los indicadores a reportar relacionados con el cambio climático, tales como emisiones de GEI, huella de carbono, entre otros indicadores están incluidos en los principales estándares y marcos de reportes y por lo tanto las grandes empresas ya llevan años reportando sobre el tema. Tercero, existen estándares para el aseguramiento de la información relacionada con el cambio climático como ASAE 3410 (IAASB, 2022), el cual se centra en los encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases efecto invernadero y, en consecuencia, hay informes de aseguramiento emitidos, tales como los informes de aseguramiento limitado independiente.

Metodología

Este estudio se basa en un enfoque cualitativo que busca entender en profundidad cómo las auditoras externas verifican la sostenibilidad medioambiental en empresas chilenas en el contexto del cambio climático por medio de sus procesos de auditoría. La metodología cualitativa es ideal para explorar y describir procesos complejos y contextualizados, ya que este tipo de investigación entrega datos descriptivos entregados por personas a través de entrevistas o escritos y conductas observables. (Quecedo & Castaño, 2002). El alcance de la investigación es descriptivo, pues se pretende describir los procesos auditables de las auditorías externas en el contexto empresarial chileno. El estudio se llevará a cabo utilizando un diseño no experimental, lo que significa que los fenómenos se observarán en su entorno natural, sin manipulación de variables, permitiendo un análisis fiel a la realidad. Según Arias (2012) “el investigador obtiene la información, pero no altera las condiciones existentes. De allí su carácter de investigación no experimental” (p. 31).

El método utilizado fue inductivo, el cual “comienza con la recogida de datos, mediante observación empírica o mediciones de alguna clase y a continuación construye a partir de las relaciones descubiertas sus categorías y proposiciones teóricas” (Goetz & LeCompte, 2010.). Esta recopilación de datos sobre auditorías en casos específicos se usa para extraer conclusiones generales sobre su efectividad y desafíos. Se emplearon entrevistas como técnica principal para la recolección de datos, complementadas por fuentes secundarias, con el fin de obtener una visión integral y detallada del fenómeno estudiado.

Las entrevistas se llevaron a cabo de manera semiestructurada, durante el mes de diciembre del año 2024, con una duración promedio de 30 minutos a 1 hora, lo que permitió a las entrevistadas(os) compartir experiencias y conocimientos de manera flexible, a la vez que se garantiza que se abordaron los temas fundamentales relacionados con los procesos de auditoría, las metodologías y las evidencias utilizadas en el ámbito de la sostenibilidad medioambiental, asegurando que se cubrieran todos los aspectos clave de análisis. Las preguntas se centraron en tres temas claves que se describen a continuación:

1. Procesos de auditoría: Las entrevistas proporcionaron detalles sobre los pasos involucrados en la auditoría externa de la sostenibilidad ambiental, desde la planificación y definición de alcance hasta la recolección de datos y elaboración de informes.
2. Metodologías: Las entrevistas compartieron las metodologías que emplean en este tipo de auditoría medioambiental, como el uso de marcos normativos para guiar sus evaluaciones. También se discutió la adaptabilidad de las firmas ante los cambios en la legislación de sostenibilidad ambiental.
3. Evidencias: Las entrevistas describieron el tipo de documentación, informes y fuentes de datos son necesarias para validar la información sobre sostenibilidad y cómo se gestionan tales fuentes.

Las firmas auditoras que participaron de este estudio se categorizaron por letras y en detalle, cómo se define a continuación:

Tabla 1. Datos primarios del estudio de caso - entrevista y firmas auditoras

CÓDIGO*	ACTIVIDAD	FIRMAS AUDITORAS	ÁREA DE PARTICIPANTES	DURACIÓN (MINUTOS)	N° DE PERSONAS
A1	Entrevista Online	Grant Thornton Chile	Auditoría, experta en Sostenibilidad	59	1
A2	Entrevista Online	KPMG Chile	Auditoría, proceso de transición a trabajos de Assurance y aseguramiento ESG	34	2
A3	Entrevista Online	Firma auditora Chile	ESG	49	1
A4	Entrevista Presencial	Forvis Mazars Chile	Sostenibilidad y ESG	30	1

Fuente: Elaboración propia

Resultados

Descripción proceso de auditoría y/o verificación de sostenibilidad

Las firmas auditoras entrevistadas respondieron a las siguientes preguntas: ¿Podría describir el proceso que se sigue para realizar una auditoría de sostenibilidad (y más específicamente en materias relacionadas al cambio climático) ?, ¿Qué tipos de servicios de auditoría y aseguramiento ofrecen para verificar aspectos relacionados al cambio climático tales como emisiones?

A partir del análisis de las entrevistas realizadas en torno al proceso de auditoría y/o verificación de sostenibilidad está compuesto por etapas, las cuales fueron identificadas y clasificadas en cuatro partes, cada una de ellas tiene planes de acción y personal capacitado para lograr prestar el servicio. Las firmas auditoras chilenas entrevistadas prestan servicios de verificación de sostenibilidad en general sobre indicadores incluidos en memorias integradas y huella de carbono sobre emisiones de gases de efecto invernadero, y el tipo de informe que emiten también se divide en dos, en seguridad razonable y limitada.

El tipo de informe de seguridad razonable es un tipo de informe más detallado y extenso, que considera una revisión más en profundidad de acuerdo con lo que el cliente pide verificar. Al ser un trabajo que considera más tiempo en cuanto a recursos y personal, es más costoso en comparación a un encargo de aseguramiento limitado. En este último, no se realiza una verificación como la anterior sino más bien es precisa y específica, hay un trabajo de por medio más limitado en comparación al razonable. En este tipo de aseguramiento el cliente decide que verifiquen algo en específico, al darse lo anterior este tipo de servicio suele ser menos costoso, por lo que suele ser más visto que el aseguramiento razonable.

En esta primera parte se determinaron dos categorías de análisis: (1) los servicios de aseguramiento prestados y (2) las etapas de estos servicios. Como se describe el proceso anterior las firmas auditoras entrevistadas tienen tipos de informes y etapas donde se desarrollan estas verificaciones que se detallan a continuación, de acuerdo con la información recopilada en las entrevistas a representantes de estas firmas auditoras chilenas.

1. Servicios de aseguramiento

a. Seguridad razonable o limitada

Los servicios de aseguramiento que actualmente se conocen responden a la NIEA 3000 “Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica” publicada por la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), tiene por objetivo de establecer normas de alta calidad en auditoría y encargos de aseguramiento. Entendiendo que esta se divide en dos dimensiones, razonable y limitada, en el contexto sobre el panorama en Chile, las firmas auditoras A1 y A2, emplean ambas. Uno de los representantes de KPMG (A2) comentaba que: “(...) donde damos principalmente dos servicios que son de verificación, uno de razonabilidad limitada y otro de seguridad razonable sobre los indicadores que se incluyen en la memoria y específicamente sobre la huella y la emisión de gases de efecto invernadero (...)” (A2).

Mientras que A3 y A4 prestan solo servicios de aseguramiento limitado. A razón de que bajo la normativa actual no es obligación una verificación externa sino más bien la recomiendan. La firma A3 comentaba que las verificaciones de sostenibilidad son un gasto más, que las empresas no tienen considerado dentro de su presupuesto, por lo que se podría interpretar que los clientes no ven estos informes como una práctica habitual o no está normalizada a comparación de los servicios de auditoría de información financiera, que sí está incorporado dentro del presupuesto de estas. Al no existir la obligación de verificar la información no financiera, que realizan las empresas a través de estos reportes y para el desarrollo del estudio, el encargo de aseguramiento razonable suele ser escaso. Se evidencia que en la práctica es más habitual el tipo de aseguramiento limitado, que tiende a tener una tarifa inferior al razonable, dado a que verifica algo en específico o puntual, por lo que conlleva a hacer uso de menos recursos para realizar el servicio en comparación a prestar un servicio más profundo como aseguramiento razonable. La representante de Forvis Mazars (A4) comentaba que:

Después hay un informe de verificación que suele ser de aseguramiento limitado, que es lo que se usa por el momento en la parte de ESG y sostenibilidad. No se ha visto que se use razonable, lo hemos visto, sé que en Mazars en Francia lo ha hecho para algunos clientes, pero es bastante escaso por el momento, es todo limitado. (A4).

Los encargos por aseguramiento razonable y limitado son los tipos de verificaciones utilizados por estas cuatro firmas auditoras en Chile que participaron en el estudio, donde se emiten informes que verifican indicadores de sostenibilidad, bajo normativa nacional como la NCG N°461, y normativa internacional como indicadores GRI y SASB, que son incorporados en los reportes de las memorias integradas y verifican huellas de carbono de emisiones de gases de efecto invernadero.

b. Tipos de verificaciones limitadas

Dentro de los tipos de servicios que prestan estas firmas auditoras, se identificaron dos, en (1) verificaciones de indicadores de la memoria y (2) verificaciones de huella de carbono. Uno de los representantes de KPMG (A2) comentaba lo siguiente: “Entonces básicamente nos contratan ya sea para verificar algunos indicadores de la memoria o para verificar efectivamente los alcances 1, 2 y 3 de la huella de carbono”. (A2). En este mismo sentido, la representante de Forvis Mazars, precisó que:

La revisión va a incluir normalmente algunos indicadores cuantitativos y otros cualitativos que suelen ser incorporados en la memoria anual de la empresa (...) por el momento como el regulador en Chile no ha solicitado una auditoría obligatoria de estos indicadores, finalmente el cliente, es el que decide, se si audita solo la huella de carbono, o va a hacer también un par de indicadores sociales (A4).

La firma auditora A3 comentaba que el servicio que prestan es de verificaciones a memorias integradas bajo la normativa N°461 de la CMF, también indicadores GRI y SASB. Esto en relación con las memorias integradas y reportes de sostenibilidad, además, del inventario de huella de carbono corporativa y de producto. Este servicio se encarga de revisar que los indicadores reportados en las memorias integradas estén cumpliendo y estén calculados como lo establece la normativa, ya sea nacional o internacional. En general los tipos de indicadores que verifican las firmas auditoras entrevistadas coinciden en tres tipos, en los indicadores de la NCG 461, indicadores GRI y SASB.

Las verificaciones de huella de carbono corresponden a un proceso donde se evalúa y verifica las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de una organización, o de un producto o servicio. Esto con el fin de revisar que los cálculos y mediciones fueron realizadas correctamente. Los valores reportados en este tipo de reportes se separan por alcance 1, 2 y 3. Las emisiones de alcance (1) corresponden a emisiones directas, alcance (2) emisiones indirectas y el alcance (3) considera el resto de las emisiones indirectas en la cadena de valor.

Para el desarrollo de este tipo de verificación, el/la representante de la firma auditora A3 comentaba que es necesario entender de dónde vienen estas fuentes de emisiones y bajo qué estándar la organización elabora su inventario. Se realizó la mención de dos grandes estándares, el GHG Protocol y la ISO 14001, que en general las empresas realizan una mezcla de ambas. Entonces, como primera instancia, hay que entender cuál fue la metodología que utilizaron para construir sus inventarios, y posteriormente viene la entrega de datos, que generalmente están disponibles en hojas de cálculo contundentes. La representante de Forvis Mazars comentaba la constante revisión de hojas de Excel con los datos (A4).

Estos archivos de Excel incluyen información relacionada con todas las fuentes de emisión de consumo que emiten GEI, por ejemplo, si es una minera, que estén todas las faenas desglosadas. Luego de recibir la información van por alcance, analizando la data que se les entrega, revisan las tendencias, las ponderaciones, considerando en qué mes se consumió y contaminó más, de acuerdo con el alcance, etc. Aquí comienzan los cuestionamientos que realizan los auditores dentro del proceso de investigación sobre los datos. Esto implica la realización de reuniones para conocer más a fondo al cliente y entender de dónde vienen los datos, así como el control interno de estos.

La firma auditora A3 comentaba que para los servicios que prestan también se enfocan en el control interno; por ello, las reuniones de entendimiento van más allá de los respaldos de la información que tiene la empresa, ya que solicitan tomas de la muestra para observar el tratamiento de la data a ASG a nivel general. Se realizan entrevistas a distintas áreas del cliente, y se hacen preguntas cómo: ¿De dónde sale el dato?, ¿Quién lo revisa?, ¿Quién lo valida?, ¿Cómo se aseguran de que la información que extraen de algún software como SAP esté completa?, etc., preguntas relacionadas al control interno. La representante de Grant Thornton (A1) comentaba que:

Lo que se hace es evaluar ¿Cuál es el ambiente de control que tiene la empresa? para asegurar que las emisiones que está reportando de gases de efecto invernadero dentro del alcance 1, 2 y 3 son las que están en el informe. ¿Cómo lo controla? (...) un sistema, un software, una aplicación (...), si el área de producción va cargando información, etc. (A1).

Preguntas que son necesarias para verificar que los datos que son entregados por el cliente a través de la data de sostenibilidad estén correctos. La toma de muestras está basada en el análisis, en el escepticismo del auditor. La firma auditora A3 comentaba que cuando la data es más o menos similar y no se ve un desvío de la tendencia, se realiza un muestreo más aleatorio. Para el servicio de verificación de la huella de carbono, la toma de muestras en general es con base en el consumo, para corroborar este dato se revisan las facturas de la empresa. Es importante señalar, que las firmas auditoras son cuidadosas y realizan un recalcu para comprobar, si el factor de emisión se usó correctamente. Luego de todo el procedimiento descrito, se procede a realizar el informe de atestiguación con la opinión de verificación limitada.

2. Etapas de un servicio de aseguramiento

Los servicios de aseguramiento se basan en una secuencia de etapas definidas para que cada aspecto esté correctamente construido y funcione como se espera. De manera unánime las empresas entrevistadas identifican una serie de etapas para llevar a cabo el servicio de aseguramiento. Siguen las siguientes etapas para llevar a cabo el servicio de aseguramiento:

Tabla 2. Etapas dentro del servicio de aseguramiento ESG

ETAPA	DESCRIPCIÓN	COMENTARIOS DE LAS FIRMAS
Alcance y planificación	se define el alcance de la información a verificar y todos los aspectos administrativos para poder efectuar el servicio (plazos, honorarios, etc).	"primero definimos con el cliente el alcance de la revisión, después de haber pasado los filtros de independencia, por supuesto. Y ahí definimos el alcance de la revisión." (A4) "ofrecemos una propuesta a nuestro potencial cliente y una vez que es aprobado, que usualmente demora un poco, emitimos una carta, un contrato entre ellos y nosotros y damos inicio al trabajo con una planificación previamente también acordada con ellos." (A2).
Aseguramiento	Se realiza una revisión en profundidad de los datos entregados por la administración, datos principalmente originados de datos de sostenibilidad en Excel para realizar un análisis sobre ellos y efectuar diversos procedimientos según lo determinado en la estrategia de auditoría	No aplica
Entrega y finalización internas	Para esta etapa, se realiza una revisión del trabajo previamente efectuado y se emiten recomendaciones sobre algunos cambios y/o mejoras que el cliente puede responder antes de emitir el informe final	"hay un espacio donde podemos recomendar algunos cambios que la empresa puede hacer y que todavía estamos dentro del proceso de auditoría. Entonces, los puede resolver, por ejemplo, incluir un indicador en la verificación."(A4)
Entrega externa	Para esta etapa final se emite un informe de atestiguación.	No aplica

Fuente: Elaboración propia

En la primera etapa también es importante realizar el entendimiento del negocio, las fuentes de donde se originan las emisiones de GEI y bajo que estándar se efectuaron tales indicadores. Por otro lado, es indispensable contar con los recursos necesarios, tales como expertos en la materia, tanto de auditoría como en sostenibilidad para poder llevar a cabo el proceso de aseguramiento. Forvis Mazars comentaba que: "tenemos que estar en capacidad de poner profesionales que sí tengan un nivel de experticia suficiente según el tipo de indicador." (A4). En la segunda etapa se aplican procedimientos relacionados con:

- Comportamiento del alcance por medio de tendencias, para ver en qué periodo se consumió más y las ponderaciones de emisiones.
- Toma de muestras en base al análisis de las tendencias y al escepticismo del auditor.
- Recálculo de huella de carbono.
- Solicitud de información adicional al cliente.
- Revisión analítica de la información cuantitativa.
- Indagaciones con el cliente en caso de diferencias encontradas.

La firma A1 destaca la importancia de un enfoque diferenciado en el aseguramiento de la información, indicando que, a diferencia de la auditoría financiera, donde la mayoría de los datos se encuentran almacenados en software y documentos, el proceso de aseguramiento en este caso requiere, además, un componente significativo de trabajo en terreno. Una vez se cuenta con la aprobación interna dentro del equipo de aseguramiento se avanza a la siguiente etapa.

En su mayoría, los entrevistados efectúan informes de aseguramiento limitado y este debe mencionar que no se ha encontrado evidencias que cuestionen la validez de estos indicadores. (A2).

Por otro lado, también se emite un informe con recomendaciones y observaciones para que la entidad pueda mejorar sus procesos en relación con la información sostenible, específicamente, sobre el cambio climático. Las recomendaciones que suelen realizar las firmas entrevistadas con frecuencia están enfocadas en fortalecer sistemas de control interno, de tal manera que ayude a mitigar riesgos asociados a la pérdida de datos por realización de trabajos manuales y otros aspectos que pueden poner en riesgo la información ambiental. La firma A3 comentaba que una de las recomendaciones que suelen dar, es implementar procesos automatizados, dado que mientras más trabajo manual se realice, mayor es el riesgo. Por otra parte, la firma A4 comentaba

Acá lo que hemos visto sobre todo es como una especie de recomendación transversal, así como de robustecer los sistemas internos de control. Pasa en los indicadores ambientales sociales, que, a diferencia de los financieros, muchas veces hay una sola persona que está calculando y reportando. Entonces se necesita que haya más controles intermedios y también respaldos (A4).

Otra recomendación que se observó ha estado orientada sobre el “almacenamiento de datos” que también está dirigida a fortalecer los sistemas de control interno, para asegurar que los datos sean gestionados de forma segura y precisa, con el respaldo pertinente, mientras que un almacenamiento adecuado de datos es crucial para implementar y mantener esos controles internos de manera efectiva. En una de las experiencias contadas por la firma A3 menciona que una de las recomendaciones indicadas fue tener precaución con la migración de datos para no perder información. Por otro lado, la firma A4 comentaba que:

Cuando llegamos desde la postura de auditor a solicitar los respaldos, nos damos cuenta de que no están los respaldos guardados en alguna parte, sino que la persona tiene que ir a pedirlo de aquí para allá. Y obviamente al hacer esto, tú te das cuenta de que los respaldos no hablan con la cifra, porque si no, lo hubieran recolectado antes. Entonces está un poco artesanal todavía en muchas empresas para ese tipo de indicador. (A4)

Y la firma A2 comentaba que “Y otras recomendaciones que usualmente le damos a los clientes es que haya una consistencia entre los respaldos que tienen esos indicadores, esos contenidos, con respecto a lo que se presenta.” (A2). Al igual que la falta de la “interacción entre el área financiera y la de sostenibilidad” en el sentido de reportar los indicadores, para que haya cierta congruencia entre ambas partes.

Otra recomendación sobre todo en aquellas empresas que no están tan maduras, es sugerir el involucramiento del área financiera o contable, también en los índices que están presentando en la memoria. Hemos visto que tienen el área financiera o contable que se encarga de los estados financieros y aparte el área de sostenibilidad (...) Ahí muchas veces nos damos cuenta de que no tienen el mismo nivel de rigurosidad en la preparación y a veces incluso que no conversan lo que se dice de un lado y lo que se dice del otro, que ese es el principal error que hemos identificado. Entonces, la recomendación siempre es que el área de preparación de estados financieros, (...) se empiecen a involucrar con los reportes de sostenibilidad (A2).

2. Metodologías aplicadas en las Auditorías Externas sobre Sostenibilidad

Las empresas entrevistadas respondieron a las siguientes preguntas: ¿Qué estándares o marcos de referencia utiliza en las auditorías de sostenibilidad?, ¿Qué metodologías específicas de análisis se utilizan para verificar la información de las emisiones de GEI? es importante diferenciar las metodologías que sigue el profesional para llevar a cabo el encargo de aseguramiento y las metodologías en materia de revelación de información sostenible a los que se acoge la entidad auditada.

Las normas que indicaron las firmas entrevistadas son las siguientes:

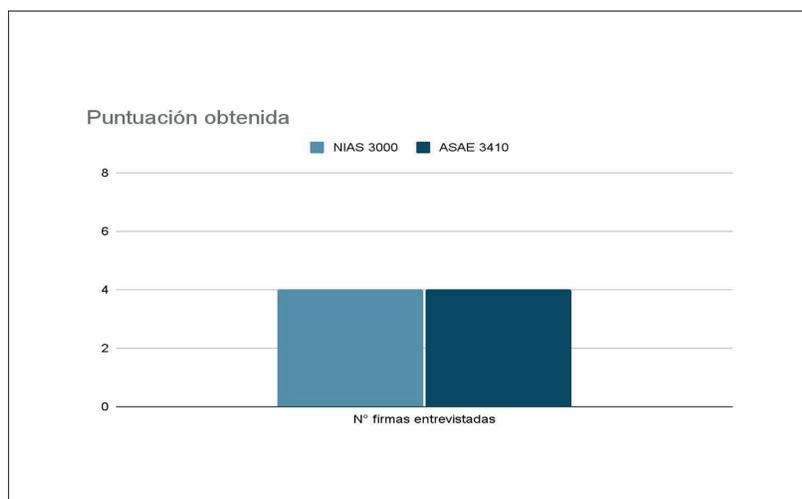
Tabla 3. Metodologías de aseguramiento y revelación

NORMAS DE ASEGURAMIENTO	NORMAS DE REVELACIÓN
NIAS 3000	GRI
ASAE 3410	SASB
	Edition del GHG Protocol
	Norma de Carácter General 461

Fuente: Elaboración propia con base en las entrevistas efectuadas.

De acuerdo con las entrevistas, se puede indicar que todas las firmas cumplen con el mismo criterio de uso de normas relacionadas a sostenibilidad y cambio climático, vale decir, uso de norma NIAS 3000 para verificación externa de sostenibilidad y específicamente para cambio climático el uso de la ASAE 3410, como se ilustra en el siguiente gráfico:

Gráfico 1. Uso de normas de verificación externa y cambio climático



Fuente: Elaboración propia con base en las entrevistas efectuadas.

Por otra parte, con la llegada de la nueva normativa ISAE 5000 dedicada exclusivamente para los encargos de aseguramiento de sostenibilidad, las firmas entrevistadas aseguran pronto el uso de dicha norma, dado que fue aprobada en septiembre del año 2024 entonces estarían entrando en práctica para aquellas memorias emitidas a partir del 2026, tal como lo indica un representante de KPMG

La buena noticia es que la ISAE emitió hace un mes, prácticamente, la nueva ISAE 5000, que se especifica para trabajos de aseguramiento de sostenibilidad. Básicamente, memoria, huellas, todo lo que tenga que ver con sostenibilidad ahora va a estar con esta nueva norma, que se va a aplicar recién en el año, para memorias del 2026. (A2).

Esto muestra un gran avance para la auditoría sostenible, dado que no había una normativa específica para este tipo de servicio y su ausencia las firmas utilizan la NIAS 3000 (encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), el cual se asemeja a las prácticas que realizan, pero su contenido es muy amplio abarcando todo lo no financiero en ella por lo que se ve la necesidad de una normativa exclusivamente para este tipo de información. “La ISAE 3000 es una norma de aseguramiento sobre información no financiera. Entonces, en verdad es un marco muy general

para lo que nosotros aplicamos, pero es lo que más se asemeja a lo que estamos haciendo.” (A2), “Y estamos esperando que salga la ISAE 5000, que debería ser más específica justamente para el tema de sostenibilidad, porque la ISAE 3000 es un poco muy genérica, así como todo lo que no es financiero usa esta. Entonces están sacando una más precisa.” (A4).

En cuanto a las normas de revelación, esta depende del criterio que tenga la entidad auditada para su uso y en esa decisión no interfieren las firmas de auditoría, pero sí en verificar que lo reportado cumpla con lo establecido en la normativa del cual se rige la entidad. Actualmente existen un gran número de normativa asociadas al reporte de información sostenible y las más mencionadas en las entrevistas corresponden al estándar GRI, SASB, Edition del GHG Protocol y la NCG 461 de la CMF.

Tabla 2. Normativa aplicada de acuerdo con las entrevistas

COMENTARIOS
“Cuando la empresa dice yo reporto los indicadores GRI, nosotros tenemos que verificar, si GRI da una fórmula específica de cálculo de este indicador, y que sea la que efectivamente apliquen el cliente. Y lo mismo para norma local como la 461 de la CMF o como SASB, o sea, efectivamente ahí tenemos que revisar el cumplimiento con el estado.” (A4)
“La compañía por su parte puede aplicar distintos marcos (...) Hay marcos GRI, SASB, la norma de carácter general acá en Chile. Hay muchísimos, incluso contenidos que las propias compañías crean, porque, creen que es importante (...) para el usuario final.” (A2).

Fuente; Elaboración propia

Durante las entrevistas efectuadas, informaron acerca de diversos métodos utilizadas para la recolección de datos durante el encargo de aseguramiento, entre ellas se destacan: Obtención de muestra de archivos excel, benchmark, y softwares, entre otros. La representante de Grant Thornton comentaba que:

Yo creería que es super importante el benchmark o sea hacer el comparativo. A ver ¿qué está haciendo en este mismo caso una empresa de similares características o una industria similar en otro lado?, y ¿por qué me parece importante? Porque finalmente esto se tiene que hacer con un trasfondo, o sea, el hacer todo esto y el generar los reportes y que la empresa recopile la información tiene como objetivo final mostrarle, a los usuarios qué tan responsable ha sido la empresa respecto de, (...) y eso lo puedes lograr también a través de ver comparables, de ver cuáles son las mejores prácticas en la industria, qué se está haciendo en otros lados, etcétera, porque, obviamente hay otras actitudes que están bastante más avanzadas que nosotras.

La firma auditora A3 comentaba que una vez que reciben la muestra por parte del cliente realizan análisis de las tendencias, de ponderaciones en cuanto al consumo. Volviendo con A1, comentaba que su trabajo se trataba de “tomar la información base, hacer el recálculo, digamos, de manera independiente, y ver si el indicador que me dio a mí, de manera independiente, es el mismo que está arrojando el software”. Así mismo, la representante de Forvis Mazars indicó haber revisado mucha información en hojas de Excel. Mientras que en KPMG sus representantes comentaban que “siempre contrastar el dato con alguna fuente, bien sea interna o externa (...) intentar encontrar alguna fuente externa que valide la información”.

3. Evidencias en las auditorías externas sobre sostenibilidad

Las empresas entrevistadas respondieron a las siguientes preguntas: ¿Qué actividades de trabajo de campo suelen ser necesarias para auditar correctamente el desempeño ambiental de una organización?, ¿Cómo se evalúa la confiabilidad de la información proporcionada por las empresas, y cómo se gestionan las incertidumbres o inconsistencias?, ¿Cómo se gestionan las discrepancias en la información proporcionada por la empresa auditada en comparación con otras fuentes (ej, datos regulatorios o informes de terceros)?, ¿Qué tipo de documentación es clave para realizar el proceso de auditoría de sostenibilidad en relación con el cambio climático (por ejemplo, inventarios de GEI, informes de sostenibilidad)?

Con base en el análisis de las entrevistas realizadas, se puede decir que el tipo de evidencia para estos servicios va a depender de qué tipo de contenidos solicite la organización en su alcance a verificar. Se identificó que la variable que afecta a todo el proceso de aseguramiento, considerando sus etapas, el tipo de servicio, las evidencias, actividades de campo, entre otras, depende del alcance que se esté solicitando verificar, ya que al no ser obligatorias las verificaciones externas para los reportes, el tipo de evidencia variará. Aun así, existen dos tipos de evidencia para estos procedimientos, la información proporcionada por la organización como datos, facturas y actividades de campo. Para el análisis de la recopilación de evidencias la representante de KPMG (A2) mencionó que:

Generalmente entendemos de qué trata el contenido, hacemos un levantamiento (considerando), qué información de respaldo ocupa ese responsable, ese preparador para sustentar ese número que decide verificar. Por ejemplo, podemos mencionar la cantidad de empleados, por algo muy sencillo. Esa cantidad de empleados debe tener un respaldo de contratos o listado de contratos de una fuente independiente. Entonces nosotros obtenemos ese respaldo y preparamos un papel de trabajo documentado allí, explicando qué información observamos, inspecciones o reprocesamos (A2).

Para las firmas auditoras cuando reciben estos tipos de evidencia proporcionada por el cliente, deben validar o asegurarse que la información que reciben es confiable para poder hacer el proceso, ya sea para verificar indicadores de la memoria o huellas de carbono. La representante de KPMG (A2) comentaba que:

Entonces tenemos varios procedimientos, generalmente tomamos muestras para comprobar que la información tiene consistencia, es exacta a lo que se está presentando en ese reporte y también pueden haber otros procedimientos de indagaciones con la gerencia de lectura, de observación, de información pública, siempre contrastar el dato con alguna fuente, bien sea interna o externa y comprobante, por supuesto, que el dato sea consistente con lo que se está la evidencia con la que se está reportando (A2).

La representante de Grant Thornton comentaba:

el corte sea el adecuado, que la calidad del dato sea adecuada, que el dato digamos no esté manipulado (...) porque, el riesgo de que el dato esté manipulado por supuesto que es mucho más grande, cuando no está sistematizado y se ingresa todo en una planillita Excel, que cuando toda esta información sale de un sistema y cuando se ingresa en software. Ahí tengo que meterme más en los controles generales de TI, del sistema, para ver perfiles de acceso, para ver autorizaciones, cambios en las bases de datos, cambios en los programas, cambios en la configuración, etc. (A1).

Los ejemplos evidencian que es de vital importancia corroborar de donde salen los datos que son reportados, tener el respaldo no solo de lo que se reporta sino también del sistema que utilizan para reportar, y asegurar que la información no está siendo manipulada, que sea correcta y confiable. Este procedimiento tiene peso al momento de dar la opinión en el informe.

b. Información proporcionada de la empresa (datos, facturas)

Es aquella información que proporciona la organización, tales como datos de sostenibilidad, facturas, contratos, se realizan reuniones de entendimiento para que den más información sobre algún tema en específico que haya llamado su atención o que haya tenido diferencias. La firma auditora A3 comentaba que teniendo un entendimiento del dato se procede a identificar los elementos y posteriormente se efectúa la muestra para que realicen el envío de la información. De acuerdo con lo descrito anteriormente la información recibida debe ser validada por el lado de la firma auditora, que sea confiable. "Si no hay fuentes externas puede ser también con fuentes internas (...) selección de muestras para ver documentación, ver sus sistemas y asegurarnos que el dato que nos están proporcionando es el que tienen incorporado en los sistemas" (A2).

Los tipos de evidencia que proporciona la empresa son distintos para los servicios de aseguramiento que prestan. Para los servicios de verificación de indicadores de la memoria, el mismo indicador según el estándar indica cómo se tiene que medir. En cambio, para los servicios de verificación de huella de carbono, la información que reciben se define según alcance 1, 2 y 3 ya que la evidencia cambia para cada tipo de alcance. El representante de KPMG indica que:

El alcance 1 que es la emisión de gases de la propia entidad, ahí lo que es clave son los documentos técnicos eventualmente de las fábricas que tienen, la lectura eventualmente que tienen de emisiones de gases y que nosotros podamos validar esos resultados. Para el alcance 2, que es energía comprada, esa es sencilla, son facturas y documentación de contratos de compra de energía. Y donde está el gran desafío, en verificaciones de la huella de carbono, es en el alcance 3, donde ya incluimos a toda la línea de producción de antes y después, ahí hay que acotar el alcance (A2).

c. Actividades de campo

Las actividades de campo que se ven en terreno se refieren más que nada a entrevistas que las firmas auditoras realizan a distintas áreas de la organización. Aquí lo que se realiza es ir con el responsable de ciertos procesos y realizarle una serie de preguntas para corroborar que el dato que entregan esté correcto. Aun así, existen diferencias entre las firmas auditoras entrevistadas, por ejemplo, con A1 y A3 en comparación a las firmas A2 y A4. La representante de Grant Thornton (A1) comentaba que:

El tipo de información se va a pedir depende de lo que quieras verificar, porque si quieres verificar las emisiones, o cómo controlan la emisión de gases de efecto invernadero, hay que ir y mirar qué tienen. Si quieres verificar, (...) *cómo controlan, respeto a los derechos humanos*, u otro tema asociado a la parte social de los indicadores de los efectos ASG. Ahí habrá que ir y hablar y ver cómo registran, no sé, cómo se aseguran de la propiedad de la contratación (...) vas a la planta y ahí particularmente hay que ver cómo ellos controlan la emisión, porque aquí hay que ver cómo controlan las emisiones de alcance 1, o sea, las que ellos emiten directamente, las de alcance 2 y 3 (...) Los temas de ASG, o sea, de todo esto que es sostenibilidad, no es trabajo de escritorio, es trabajo de andar mirando y viendo cómo funcionan las cosas. O sea, uno puede ver los manuales, la política y todo, pero finalmente igual hay que ir a mirar, si todo lo que está escrito así bonito en el manual, efectivamente es cierto en la producción.

La firma auditora A3 comentaba que las visitas son relacionadas a los procesos, es decir ver en vivo el procedimiento de la empresa, ejemplo ya si es una minera que ocupa cal, ver como llega la cal del camión en un saco que luego es pesado, y ese peso es ingresado a un sistema y luego emiten la factura. Ven la verificación del proceso en vivo. Aunque igual esta firma hizo mención que estas actividades de campo no son tan comunes, ya que el tema de verificaciones de sostenibilidad no está evangelizado en las organizaciones, como no existe una obligación de verificar los reportes no están acostumbrados a estos tipos de visitas en terreno. Aun con lo anterior descrito las cuatro firmas entrevistadas coinciden en cuanto a las entrevistas de entendimiento que se realizan a distintas áreas con los responsables de estas mismas.

4. Desafíos y/o oportunidades

Las empresas entrevistadas respondieron a las siguientes preguntas: ¿Qué desafíos enfrentan las empresas auditoras para mantenerse al día con los cambios en las normativas nacionales e internacionales sobre sostenibilidad y cambio climático? Las cuatro firmas auditadas consideran que existe una serie de desafíos no solo por el lado de la normativa nacionales e internacionales sobre sostenibilidad y cambio climático, sino también en cómo a dar a conocer la importancia que tiene el servicio de aseguramiento. Como no es obligatorio este tipo de verificación, no se tiende a considerar en el presupuesto de las organizaciones y no se ve el trasfondo que conlleva a realizar todo este proceso que no es algo fácil de llegar y realizar, ya que requiere en su mayoría de muchas reuniones de entendimiento con el cliente, de solicitud de respaldos que posiblemente las empresas no lo tengan en su momento, por lo que tienen que ir a solicitarlo y esto genera un retraso en el

tiempo presupuestado. O bien, puede que el personal encargado de entregar la información no esté presente ya que también pasa que se toman vacaciones en las fechas que se realiza el servicio de aseguramiento.

La firma auditora A3 comentaba que hay que concientizar a las empresas que los reportes de sostenibilidad son importantes no solo por un tema de reputación sino por un tema de riesgos legales, ya que estos están siendo más pedidos por las autoridades, por normativa. El representante de KPMG indica que:

Esto cambia continuamente y hay que estar estudiando y leyendo y ponernos al día mucho (...) uno de los desafíos que hemos encontrado con algunos de los clientes es que, al no considerarlo un servicio esencial, no valoran el trabajo que hay detrás y por lo tanto no aceptan honorarios que serían justos, por decirlo de alguna manera. Es un desafío también el de evangelizar, por decirlo de alguna manera, a los clientes de que esto no es necesariamente un trabajo sencillo, pero sí es relevante y, por lo tanto, es una inversión que los clientes deberían hacer (A2).

La firma auditora A4 comentaba que:

Efectivamente es un desafío, porque, se está moviendo mucho el ecosistema de normativa, ahora la IFRS sacaron sus estándares de sostenibilidad para reporte (...) diría que un desafío también importante es, lo que mencioné en algún momento, además de tener profesionales que sí manejan muy bien procesos y metodologías de auditoría, también tener expertos que entiendan a fondo los indicadores ambientales y sociales cuando son bien específicos para poder cuestionarlos de forma relevante (A4).

A modo de resumen las firmas auditoras enfrentan desafíos tales como estar a la vanguardia con respecto a la normativa y estándares internacionales que están en constante cambio, además de aquello el normalizar el proceso de verificación que comprenden estas empresas, y tener expertos en la materia y en auditoría también.

5. Relevancia de las auditorías externas sobre sostenibilidad

Las empresas entrevistadas respondieron a las siguientes preguntas: ¿Cómo cree que las auditorías de sostenibilidad pueden contribuir a la lucha contra el cambio climático a nivel nacional?, ¿Cómo cree que las verificaciones pueden contribuir a la transparencia y confiabilidad de la información utilizada para la toma de decisiones estratégicas en las organizaciones?

a. Contribución a lucha contra el cambio climático

Las firmas auditoras chilenas tienen un papel fundamental en relación con la lucha contra el cambio climático. Entendiendo que todo esto se produce por un contexto internacional dado el Acuerdo de París, un tratado internacional sobre el cambio climático, que se compone de 196 países. Este tratado "tiene por objetivo limitar el calentamiento global por debajo de 2 grados centígrados y para el logro de este objetivo, los países se proponen alcanzar el máximo de las emisiones de gases de efecto invernadero lo antes posible para lograr un planeta con clima neutro para mediados de siglo". (United Nations Climate Change, s.f.). Dentro de este tratado entra Chile, y las empresas chilenas, si bien no todas, tienen una responsabilidad y obligación de reportar información no financiera para ver su lado de sostenibilidad que contribuya a esta lucha, a través de estos reportes que emiten.

Y luego está el lado de las verificaciones externas, donde las firmas auditoras entrevistadas respondieron que es importante la labor que desarrollan, ya que lo que hacen es darle confiabilidad a los datos que se reportan, y que no se esté reportando solo por cumplir. La firma auditora A3 comentaba que es importante el papel que tienen como verificadores al momento de prestar estos servicios, ya que el avance en una política de cambio climático está ligado a ver cuál es la huella de carbono de las empresas, y si estas no involucran una verificación externa no tiende a ser confiable, porque no hay una revisión que corrobore que lo reportado esté bien informado, esté bien calculado. La representante de KPMG (A2) indica que:

Entonces, para que las compañías sigan existiendo, sigan progresando, tienen que contribuir y preocuparse del medio ambiente y de su impacto en el medio ambiente. Y no lo pueden hacer de otra manera que divulgando esas acciones que están ejecutando para cuidar su medio ambiente o el medio ambiente en general. Entonces, el papel de nosotros como verificadores cada vez se va a volver más importante (...) (A2).

Las firmas auditoras no tienen el rol de decirle a las organizaciones que emitan menos gases de efecto invernadero, su función no se basa en eso. Es importante tener en consideración lo anterior, porque, las firmas auditoras no se encargan de hacer más sostenible a una organización, sino que su labor es darle peso a la información que reportan, es decir, se contratan para que aseguren lo reportado por medio de sus procedimientos. Ellos pueden entregar recomendaciones, mejoras en cuanto a su control interno, pero ellos no hacen que una organización sea menos contaminante, en palabras de la entrevistada (A2) "es un impacto indirecto el que tenemos, nosotros no por tener una verificación los clientes van a ser más verdes. Lo que les permite la verificación es realmente reportar lo que deberían reportar". En definitiva, el impacto que tienen las firmas auditoras contra la lucha del cambio climático en su trabajo como aseguradores de estos reportes de sostenibilidad, entregando la seguridad y respaldo a estos informes, es de manera indirecta, ya que las organizaciones que reportan al tener una verificación externa, se valida que lo reportado es correcto.

Con respecto a la contribución de la verificación externa, es decir el darle confiabilidad y aseguramiento a lo que se está reportando sea correcto. Las organizaciones tienden a estar más consideradas en comparación a aquellas que no tienen una verificación externa. Ya que sin este trabajo previo las partes interesadas no tienen cómo asegurar que lo que informan sea válido. Esto no quiere decir que las organizaciones tienden a mentir sobre lo que reportan, pero es necesario validar que el trabajo que desarrollan lo hayan hecho como dictan los estándares y normas, y que los cálculos y mediciones estén bien realizadas. Es similar a lo que ocurre con los estados financieros, que es necesaria una validación por parte de las firmas auditoras. La diferencia entre una y otra es que una es obligatoria y la otra aun no, es voluntaria. La representante de Grant Thornton indica que: "Yo creo que la contribución es bastante alta en el sentido de que nivela la cancha". (A1), de igual manera la representante de Forvis Mazars indica que:

Yo creo que es clave, sobre todo mencionando lo que hablé justo antes, que hay muchos indicadores que yo creo que no están bien calculados hoy y cada vez más hay inversionistas que revisan esta información, la entran en sus planillas para tomar decisiones de inversión, entonces hay un tema para las empresas de que su mismo indicador, ya lo reportan todos los años, entonces tienen que también mencionar al mercado ¿Por qué mejoran o no mejoran? (A4).

La firma auditora A3 mencionaba que es fundamental la verificación externa para avanzar en planes de mitigación y adaptación de gases de efecto invernadero. Mientras que la representante de KPMG comentaba que:

Para capturar a esos consumidores las empresas tienen que reportar y si no aparecen las verificaciones y con la normativa que está más exhaustiva ahora y con lo que se viene que le permita dar confianza a lo que se está reportando tenemos el gran riesgo del greenwashing, que la gente reporte que son verdes sin necesariamente ser, que venga alguien y diga 'yo soy carbono neutral' y cuando vamos a verificar en verdad no lo es así (A2).

Con lo anterior se entiende que las firmas auditoras entregan como un timbre de seguridad a lo que se está reportando. Es importante porque aquellas que no solicitan estos servicios están quedando fuera para los *stakeholders*. Este servicio es de vital importancia, y es necesario que sea reconocido como tal. De las entrevistas se puede deducir que no es de mucho conocimiento este lado de la auditoría, se tiende a mencionar, pero no está evangelizado este tema en las organizaciones, siendo que el trabajo que desarrollan para estos reportes es contribuir a la transparencia de los datos.

Conclusiones

De acuerdo con las normas internacionales, hay servicios de aseguramiento razonable y limitado en materias de sostenibilidad, las firmas auditoras en Chile elaboran principalmente informes de aseguramiento limitado. Esto debido a que como no es obligatoria la verificación externa en Chile, el cliente opta por servicios de verificación limitada, más acotados al presupuesto disponible para este tipo de servicio. Esto coincide con el comportamiento a nivel global, donde se ha encontrado que el 82% de los servicios de aseguramiento son limitados (IFAC y CIMA & AICPA, 2024).

Las firmas auditoras en general prestan dos servicios de aseguramiento limitado relativo a cambio climático: indicadores de la memoria y huella de carbono. El alcance de la verificación externa lo decide el cliente y no la firma auditora, ya que la organización decide los indicadores a revisar tanto de la memoria como de huella de carbono. Estos resultados sugieren que por el momento las empresas no necesitan o no ven el valor de verificar la memoria completa, también podría indicar que no todos los indicadores son tan relevantes para los *stakeholders*, ya que si están verificando se entendería que en parte es para dar confianza a esas partes interesadas.

Se puede inferir de las entrevistas que el servicio de aseguramiento que prestan las firmas auditoras en Chile nace por una presión del entorno, por dar cumplimiento a las expectativas, acompañado del desarrollo de normativa, y por una propia necesidad de estar a la altura en comparación a otras firmas auditoras que prestan estos servicios.

Los puntos mencionados anteriormente responden a la teoría neo-institucional, ya que los resultados apuntan a que los servicios de aseguramiento en materias relacionadas al cambio climático son similares entre las empresas y se originan producto de una presión coercitiva y mimética. Por un lado, aunque no hay obligatoriedad de verificar indicadores o memorias en Chile, las firmas auditoras han desarrollado sus servicios basados en normativas internacionales, dando cumplimiento regulatorio de forma voluntaria, por necesidad de alinearse con normativas formales impuestas por entidades reguladoras y organismos de control. Por otro lado, la presión mimética podría estar presente en cuanto las firmas buscan estar a la altura de las mismas firmas a nivel internacional, que prestan estos servicios y que están catalogadas como legítimas. Se presenta este isomorfismo (DiMaggio y Powell, 1983) entre estas firmas auditoras, evidenciado en similitud en los servicios que prestan y las etapas que siguen, por alinearse con expectativas y normas externas que otorgan legitimidad dentro de un campo organizacional como lo es el mundo de aseguramiento de información de sostenibilidad.

Las firmas auditoras mencionan dos normas para el desarrollo de su trabajo como la NIAS 3000 y la NIEA 3410. Esto coincide con lo hallado a nivel internacional, respecto de que las firmas de auditoría usan mayoritariamente estas normas, a diferencia de otros prestadores del servicio (IFAC y AICPA & CIMA, 2024). Las normas propuestas por Accountability (2018), mencionadas en el capítulo 2, no son utilizadas por las empresas en Chile. También mencionaron la NIAS 5000, la norma de auditoría y aseguramiento de sostenibilidad, que fue aprobada en septiembre del año 2024. Esta aún no ha sido aplicada en un encargo de aseguramiento, pero será utilizada a partir del año 2026 para los reportes verificados publicados en el año 2027. Esto sugiere que las firmas están constantemente actualizando sus procedimientos para responder a los cambios en normativa, adelantándose a las presiones coercitivas.

Las organizaciones adoptan metodologías internacionales como el GHG Protocol, GRI y SASB, así como normativas nacionales emitidas por la CMF, las cuales se alinean con los estándares internacionales previamente mencionados. Estas metodologías constituyen la base para la verificación y aseguramiento de la información reportada. Estos resultados indican que las firmas auditoras están alineadas con los estándares internacionales, puede ser por la limitación de la normativa local usan estándares aceptados globalmente. O también podría inferirse que se están adelantando a la regulación local.

Por tanto, al ser limitado estos encargos de aseguramiento, la evidencia solicitada es con base en el alcance que establece la organización y el tipo de información que reciben de las empresas se centra en facturas, datas de sostenibilidad, contratos, manuales, etc. Respaldos de esa índole. También es importante la validación de la información que entregan las

organizaciones, es decir cómo se aseguran los profesionales dedicados a esta área que la información proporcionada por el cliente es confiable, cómo se aseguran de que este correcto lo que informan y que no está alterada la información. En base a lo anterior hemos identificado que la confiabilidad de la información está sujeta a factores como si es interna y externa, que tan robusto o tecnologizado es el sistema de control y como estos son abordados en su mayoría por reuniones de entendimiento con el cliente y distintas áreas de este.

Las actividades de campo en su mayoría son entrevistas realizadas a personal de distintas áreas de la organización, pero igual se encuentran diferencias entre unas y otras. Dos de las firmas auditoras entrevistadas detallaron por medio de ejemplos las actividades de campo que realizan, ya que no tratan únicamente de realizar reuniones de entendimiento también verifican en vivo procedimientos de la organización que emiten Gases de Efecto Invernadero. Van verificando en vivo por tipo de alcance 1, 2 y 3. No se ve solo el papel, o la documentación, se va a la instalación a ver si lo que informan está realmente pasando.

Respecto de la evidencia se puede decir que es la misma idea base de una auditoría de EEFF, pero hay mayores riesgos o mayor variabilidad, ya que no siempre está tan desarrollado en las empresas. Suele pasar que los respaldos no están guardados en un registro como tal, por lo que el cliente tiene que solicitar el respaldo al encargado responsable según lo que falte o a veces ocurren cambios que no son informados dentro del mismo personal encargado de esto, por lo que se da como una especie de vacío de información. Ya que las partes no se comunican. Esto no es en todos los casos.

Siguiendo y terminando con la evidencia, dado a lo anterior expuesto se puede apreciar el fenómeno de isomorfismo de la teoría neoinstitucional (DiMaggio y Powell, 1983), que por presiones normativas, del entorno, que influyen en las firmas auditoras, tienden a ser similares en cuanto a las prácticas y procedimientos que utilizan a la hora de recolectar evidencias, si bien hay diferencias en cuanto a los procedimientos de campo existe una mayor similitud entre estas cuatro firmas auditoras entrevistadas a la hora de recolectar datos, hacer levantamientos de muestras, hacer análisis, solicitar reuniones, ver el lado del control interno de la organización para entender el proceso y verificar el mismo, el validar la información con fuentes externas, etc. Son procedimientos que tienen en común estas firmas auditoras.

Referencias

- Accountability (2018). AA1000 Norma de aseguramiento v3. AA1000. https://www.accountability.org/static/c6b573c9faac-59da5a4f3e20515d11ad/aa1_000as_v3_accountability_final_spanish_2022.pdf
- Arias, F. G. (2012). El Proyecto de Investigación. Untitled. https://tauniversity.org/sites/default/files/libro_el_proyecto_de_investigacion_de_fidias_g_arias.pdf
- Asociación de Auditores Externos de Chile A.G. (2021). Creando valor sostenible: hacia una divulgación ASG de calidad. Chile Transparente. https://www.chiletransparente.cl/wp-content/files_mf/1621960863InformeAChileCreandovalor-sostenible.pdf
- CMF. (2021). Norma de Carácter General N°461. https://www.cmfchile.cl/normativa/ncg_461_2021.pdf
- CMF. (2023). Divulgación de los estándares de sostenibilidad en las empresas. CMF. https://www.cmfchile.cl/portal/principal/613/articles-75022_doc_pdf.pdf
- CMF. (2024). Norma de Carácter General N°519. CMF. https://www.cmfchile.cl/normativa/ncg_519_2024.pdf
- Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. (1992). Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, 1992. ACNUR. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2009/6907.pdf>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Association*, 48(2). <https://www.jstor.org/stable/2095101>

- Global Reporting Initiative. (1997). GRI - Home. <https://www.globalreporting.org/>
- Goetz, J.P., & LeCompte, M. D. (2010). Etnografía y diseño cualitativo en investigación educativa. Wordpress
- The Greenhouse Gas Protocol. (2001). Estándar Corporativo de Contabilidad y Reporte.
- Haque, S. y Deegan, C. (2010). "Corporate Climate Change-Related Governance Practices and Related Disclosures: Evidence from Australia," Australian Accounting Review, CPA Australia, vol. 20(4)
- IAASB. (2022). Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410: Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero.
- International Federation of Accountants (IFAC) y AICPA & CIMA. (2024). El estado de juego: Aseguramiento e información a revelar sobre sostenibilidad. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/el-estado-de-juego-aseguramiento-e-informacion-revelar-sobre-sostenibilidad>
- IFRS Sustainability. (2023, Junio). IFRS S2 Climate-related Disclosures. IFRS Foundation <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/spanish/2023/issued/part-a/es-issb-2023-a-ifrs-s2-climate-related-disclosures.pdf?bypass=on>
- IFRS Sustainability. (2023). NIIF S1 Requerimientos Generales para la Información Financiera a Revelar relacionada con la Sostenibilidad. IFRS Sustainability. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-ssb/spanish/2023/issued/part-a/es-issb-2023-a-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf?bypass=on>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2024). Norma Internacional de Aseguramiento de Sostenibilidad 5000. [https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-1 Exposure%20Draft_Proposed%20ISSA%205000_ES_Secure.pdf](https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-1%20Exposure%20Draft_Proposed%20ISSA%205000_ES_Secure.pdf)
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). NIEA 3000 Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera histórica.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012).
- ISO. (n.d.). ISO 14001 Sistemas de Gestión Ambiental.
- ISO 14064 Gases de Efecto Invernadero. (n.d.). ISO.
- KPMG en Chile. (2023). Transparencia ESG en Chile: Estudio sobre Reportes de Sostenibilidad y Reportes Integrados. KPMG Chile. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cl/pdf/2023/advisory/estudio-de-reportes-esg-chile-2023.pdf?utm_source=chatgpt.com
- Martinov-Bennie, N. (2012). Greenhouse gas emissions reporting and assurance: reflections on the current state. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 3(2), 224-251.
- Naciones Unidas. (2024) ¿Qué es el cambio climático? <https://www.un.org/es/climatechange/what-is-climate-change>
- OSAPIENS. (2023). Transparencia a nivel de socios comerciales: crear crecimiento a largo plazo con sostenibilidad empresarial. OSAPIENS. https://osapiens.com/es/blog/transparencia-del-socio-comercial-en-el-panorama-regulatorio-esg-como-crecer-con-la-sostenibilidad-corporativa/?utm_source=chatgpt.com
- Quecedo, R., & Castaño, C. (2002). Redalyc. Introducción a la metodología de investigación cualitativa. Redalyc. <https://www.redalyc.org/pdf/175/17501402.pdf>
- Rodríguez Córdova, R. G. (2016). Fundamentos basis para la ejecución de la auditoría ambiental. Ciencias Holguín, 22(1), 1-18
- SASB Standards. (s.f). SASB Standards. <https://sasb.ifrs.org/>