

## Los reportes de sustentabilidad como comunicadores de los resultados del proceso de debida diligencia

Graciela M. Scavone<sup>1</sup>, Marisa Marchesano<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Argentina

<sup>2</sup>Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Argentina

### Resumen

Existe un número creciente de políticas relacionadas con la debida diligencia en todo el mundo, en particular aquellas que establecen expectativas de una mayor rendición de cuentas sobre los impactos ambientales y sociales. Sin embargo, no existe un sistema de divulgación ampliamente adoptado, lo que dificulta el seguimiento, la medición y la comparación del progreso. Es por ello que, el objetivo del presente trabajo de investigación consiste en reflexionar sobre los alcances del proceso de diligencia debida basado en riesgos, así como la efectividad de su reporte uniforme a través de los Estándares de la GRI. Se llevó a cabo un análisis crítico bibliográfico que permitió realizar comparaciones y deducciones acerca de los aportes doctrinarios que fundamentan las hipótesis planteadas. Pudo verificarse que el proceso de diligencia debida implica múltiples subprocesos y objetivos, entre los cuales se incluye la conducta empresarial responsable. Se concluye que los Estándares GRI incorporan información sobre diligencia debida en GRI 2- Contenidos generales y GRI 3- Temas materiales. El enfoque de debida diligencia basado en el riesgo en todas las áreas permite identificar, evitar y abordar los impactos de manera efectiva. Los reportes de sustentabilidad bajo los Estándares GRI proveen de información útil y uniforme sobre estos aspectos.

*Palabras clave:* **debida diligencia; riesgos; reportes de sustentabilidad; Estándares GRI, revelación**

## Sustainability reports as communicators of the results of the due diligence process

### Abstract

There is a growing number of due diligence-related policies around the world. Most of them set expectations for greater accountability for environmental and social impacts.

However, there is no widely adopted reporting system, making it difficult to track measure and compare progress. For this reason, the objective of this research work is to reflect on the scope of the risk-based due diligence process, as well as the effectiveness of its uniform reporting through the GRI Standards. A critical bibliographical analysis was carried out that allowed comparisons and deductions about the doctrinal contributions that support the hypotheses. It could be verified that the due diligence process involves multiple sub-processes and objectives, including responsible business conduct. The GRI Standards incorporate information on due diligence in: GRI 2- General Contents and GRI 3- Material Topics. The risk-based due diligence approach in all areas makes it possible to effectively identify, avoid and address impacts. Sustainability reports under the GRI Standards provide useful and uniform information on these aspects.

*Keywords:* due diligence; risks; sustainability reports; GRI Standards, disclosure

## Relatórios de sustentabilidade como comunicadores dos resultados do processo de due diligence

### Resumo

Há um número crescente de políticas relacionadas à devida diligência em todo o mundo, particularmente aquelas que estabelecem expectativas de maior responsabilidade pelos impactos ambientais e sociais. No entanto, não existe um sistema de relatórios amplamente adotado, dificultando o rastreamento, a medição e a comparação do progresso. Por esse motivo, o objetivo deste trabalho de pesquisa é refletir sobre o alcance do processo de due diligence baseado em risco, bem como a eficácia de seu relato uniforme por meio dos padrões GRI. Foi realizada uma análise bibliográfica crítica que permitiu comparações e deduções sobre as contribuições doutrinárias que sustentam as hipóteses. Pôde-se constatar que o processo de due diligence envolve múltiplos subprocessos e objetivos, incluindo uma conduta empresarial responsável. Os Standards GRI incorporam informações sobre due diligence em: GRI 2- Conteúdos Gerais e GRI 3- Temas Relevantes. A abordagem de due diligence baseada em risco em todas as áreas permite identificar, evitar e lidar com impactos de forma eficaz. Os relatórios de sustentabilidade nos padrões GRI fornecem informações úteis e uniformes sobre esses aspectos.

*Palavras-chave:* due diligence; riscos; relatórios de sustentabilidade; Padrões GRI, divulgação

## 1. Introducción

### 1.1. Planteamiento del problema

En el contexto internacional se evidencia un número creciente de políticas relacionadas con la debida diligencia, en particular, aquellas que establecen expectativas de una mayor rendición de cuentas sobre los impactos sociales y ambientales. Por ende, las organizaciones deben estar preparadas para esta realidad.

Desde múltiples organismos internacionales se reconocen y alientan los aportes positivos de las empresas al progreso económico, medioambiental y social, pero también se reconoce que las actividades empresariales pueden generar impactos negativos relacionados con el bienestar de los trabajadores, los derechos humanos, el medio ambiente, el cohecho, los consumidores y el gobierno corporativo. De allí que se recomienda que las organizaciones lleven a cabo la debida diligencia en función del riesgo para evitar y abordar estos impactos negativos asociados a sus actividades, sus cadenas de suministro y otras relaciones comerciales. Sin embargo, no existe un sistema de divulgación de debida diligencia ampliamente adoptado, lo que dificulta el seguimiento, la medición y la comparación del progreso. Al respecto, la Global Reporting Initiative (2023d) ha incorporado información sobre debida diligencia en sus estándares que están basados en instrumentos autorizados intergubernamentalmente.

Nos preguntamos entonces: ¿El proceso de debida diligencia basado en riesgos, que comprendan aspectos de derechos humanos, cuestiones ambientales, económicas y de gobernanza, permite identificar los impactos sobre una organización de manera efectiva? ¿Los reportes basados en los Estándares de la Global Initiative (GRI- versión 2023), permiten una alineación a los procesos de debida diligencia y su adecuada y uniforme revelación? Estos planteamientos orientan el objetivo del presente trabajo de investigación.

## **1.2. Objetivo del presente trabajo de investigación**

El objetivo del presente trabajo de investigación consiste en analizar, desde lo teórico conceptual, los alcances del proceso de debida diligencia basado en riesgos, así como la efectividad de su reporte uniforme a través de los Estándares de la GRI.

Se plantean, entonces las siguientes hipótesis orientadoras:

1. El proceso de debida diligencia basado en riesgos, relacionados con aspectos de derechos humanos, cuestiones ambientales, económicas y de gobernanza, permite a las organizaciones identificar y abordar los impactos de manera efectiva.
2. Los informes públicos de acuerdo con los Estándares GRI permiten una alineación al proceso de debida diligencia alineado con los estándares internacionales y la revelación adecuada y uniforme de sus hallazgos.

## **1.3. Aporte del presente trabajo**

El presente trabajo tiene como objetivo efectuar un aporte doctrinario mediante el

conocimiento, difusión y análisis del proceso de debida diligencia, sus implicancias y aportes a la rendición de cuentas, así como la suficiencia de la información que sobre los mismos se propone brindar a los usuarios interesados. Asimismo, busca ampliar el conocimiento sobre diferentes prácticas relacionadas con aspectos de sustentabilidad.

## **2. Marco Teórico**

### **2.1. La diligencia debida para una responsable gestión empresarial**

Las actividades empresariales pueden generar impactos negativos relacionados con el gobierno corporativo, los trabajadores, los derechos humanos, el medio ambiente, el cohecho y los consumidores, entre otros. Esta se define, de manera particular, como:

La debida diligencia es el proceso que deben llevar a cabo las empresas para identificar, prevenir, mitigar y explicar cómo abordan estos impactos negativos reales y potenciales en sus propias actividades, su cadena de suministro y otras relaciones comerciales. Una debida diligencia eficaz debe estar apoyada por medidas para integrar la Responsabilidad Social Empresaria en las políticas y sistemas de gestión, y pretende posibilitar que las empresas reparen los impactos negativos que causan o a los que contribuyen. (OCDE, 2018, p. 17)

Según Estruga (2021), la debida diligencia o *due diligence* forma parte de la actuación de la empresa para cumplir con sus responsabilidades de respetar los derechos humanos, aspectos sociales, medio ambientales y de gobernanza. Normalmente, según la mencionada autora, el proceso sigue el siguiente orden: recopilación de datos, verificación, evaluación de resultados, aprobación, mitigación del riesgo. Finalmente, se deberá monitorear a lo largo del tiempo mediante auditorías periódicas. Este último punto sirve para conocer si los estándares de cumplimiento se mantienen.

En 2011, los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos establecieron que todas las empresas tienen la responsabilidad de llevar a cabo la debida diligencia en materia de derechos humanos (Pacto Mundial Red Española, 2021). Posteriormente, la OCDE (2018) incluyó la definición de debida diligencia en las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales y, tal como ha sido mencionado precedentemente, amplió su aplicación a otras áreas más allá de los derechos humanos.

Adicionalmente, el Consejo de Derechos Humanos de la Organización de Naciones Unidas (ONU), en octubre de 2021, reconoció que un ambiente limpio, saludable y medio ambiente sostenible es un derecho humano. En julio de 2022, esto fue

confirmado por la Asamblea General de las Naciones Unidas, que mediante la resolución A/76/L.75, reconoció el derecho a un medio ambiente limpio, sano y sostenible como un derecho humano (Naciones Unidas, 2022).

## **2.2. Características de la debida diligencia**

La debida diligencia debe ser proporcional al riesgo y adecuarse a las circunstancias y el contexto de cada organización. La Guía de la OCDE de debida diligencia (2018) menciona, entre otras características de la debida diligencia, las siguientes:

- La debida diligencia es preventiva: su principal objetivo es evitar causar, mitigar o contribuir a disminuir los impactos negativos directamente vinculados a las actividades, productos o servicios de las relaciones comerciales.
- La debida diligencia implica multiplicidad de procesos y objetivos: se hacen necesarios un conjunto de procesos interrelacionados para identificar los impactos negativos, mitigarlos o prevenirlos. Se debe llevar a cabo un seguimiento de la implementación de procedimientos a este respecto, así como de los resultados y se debe informar sobre cómo se abordan los impactos negativos respecto de las actividades de la propia organización, sus cadenas de suministro y demás relaciones comerciales. La debida diligencia debe ser parte integral del proceso de toma de decisiones y de la gestión de riesgos de una organización. Debe basarse, aunque el concepto es más amplio, en los clásicos procesos de debida diligencia. La incorporación de la Responsabilidad Social Empresaria a las políticas y sistemas de gestión ayuda a las empresas a evitar impactos negativos en este ámbito y, también, respalda la eficacia de la debida diligencia mediante la clarificación de la estrategia de la empresa, el aumento de la capacidad del personal, la garantía de disponibilidad de recursos y la comunicación desde la gerencia.
- La debida diligencia es proporcional al riesgo: se basa en el riesgo. Las medidas que ejecute una empresa para llevar a cabo la diligencia debida deben ser acordes a la gravedad y a la probabilidad del impacto negativo. La diligencia debida debe adaptarse a la naturaleza del impacto sobre los ámbitos de la Responsabilidad Social Empresaria. Ello implica adaptar las estrategias a los riesgos específicos y tener en cuenta cómo estos riesgos afectan a diferentes grupos.
- La diligencia debida puede requerir un proceso de priorización (basado en el riesgo): cuando no es factible abordar la totalidad de los impactos identificados, la organización debe priorizar el orden en que toma las correspondientes medidas en función de la gravedad del impacto negativo. Es un proceso continuo.
- La diligencia debida es dinámica: el proceso es receptivo y cambiante. A través de este proceso la empresa debe ser capaz de responder adecuadamente a los posibles cambios en su perfil de riesgo (cambios en el marco normativo de un

país, emergentes del sector en el que opera, desarrollo de nuevos productos, etc.).

- La debida diligencia no transfiere responsabilidades: cada empresa tiene la responsabilidad de identificar y abordar los impactos negativos.
- La debida diligencia está relacionada con las normas sobre Responsabilidad Social Empresaria reconocidas internacionalmente.
- La debida diligencia se adecua a las circunstancias de cada empresa: tamaño, contexto de sus actividades, modelo de negocio, etc.
- La debida diligencia se basa en el compromiso con las partes interesadas: las partes interesadas son personas o grupos con intereses que podrían verse afectados por las actividades de la empresa. El compromiso con las partes interesadas se caracteriza por la comunicación por dos vías. Por un lado, implica el intercambio oportuno de información relevante que las partes interesadas necesitan para tomar decisiones informadas en un formato que puedan comprender y acceder. Por otra parte, es importante que exista una participación significativa de las partes interesadas a lo largo del proceso de debida diligencia, en especial, se requiere del compromiso de las partes interesadas y los titulares de derechos afectados cuando la empresa puede causar o contribuir a la ocurrencia de un impacto negativo.
- La debida diligencia implica una comunicación continua: la transmisión de información sobre procesos, resultados, planes, es parte del proceso de debida diligencia. Permite a la organización crear confianza en sus medidas y su toma de decisiones, así como demostrar buena fe. La información debe ser accesible para su público objetivo y debe ser suficiente para demostrar la idoneidad de la respuesta a los impactos. La comunicación debe realizarse con la debida consideración de la confidencialidad comercial y otras cuestiones competitivas.

Existe un número creciente de políticas relacionadas con la debida diligencia en todo el mundo, en particular aquellas que establecen expectativas de una mayor rendición de cuentas sobre los impactos ambientales y sociales. Las organizaciones deben estar preparadas para esta realidad. No obstante, no existe un sistema de divulgación de diligencia debida ampliamente adoptado, lo que dificulta el seguimiento, la medición y la comparación del progreso. Así, la presentación de informes con los Estándares GRI constituye una forma para abordar esta problemática. También ayuda a las empresas a alinear sus procesos de debida diligencia con las expectativas internacionales (GRI, 2023b).

### ***2.3. Conexión entre la debida diligencia de sostenibilidad corporativa y los informes de sustentabilidad***

Un nuevo análisis publicado por GRI (2023a) explora la relación entre la debida diligencia y los informes de sustentabilidad, asimismo, ofrece información sobre el

estado actual del panorama político mundial. Se debe recordar que las políticas de diligencia debida de sostenibilidad corporativa y los informes de sustentabilidad se basan en políticas nacionales e internacionales existentes y en desarrollo, lo que justifica la armonización de las políticas de debida diligencia a escala mundial.

El documento establece una conexión clara entre la debida diligencia y la evaluación de materialidad, el cual es un componente clave de los informes corporativos. Además, destaca cómo los Estándares Internacionales de GRI respaldan la transparencia en torno al proceso de debida diligencia. Esto se articula en instrumentos autorizados internacionales, incluidas las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales (OCDE, 2018) y los Principios Rectores de Naciones Unidas sobre las empresas y los derechos humanos (Naciones Unidas, 2011).

Debe recordarse que la información pública es importante para la implementación efectiva de la debida diligencia. Por ende, su divulgación debe cumplir una amplia gama de áreas relacionadas como la gobernanza corporativa, los impactos y las operaciones de la cadena de suministros, lo que indica que se requiere un régimen de información ampliamente adoptado (GRI, 2023b).

El vínculo entre las empresas que realizan la debida diligencia y la información pública sobre la misma no es claramente articulado. Conceptualmente, la presentación de informes respalda directamente todos los pasos del proceso de diligencia debida, ya que permite comunicar cuáles son los impactos de las organizaciones; quiénes son las partes interesadas y cómo se involucran; cómo se identifican y gestionan los impactos, etc. Es decir, se proporciona evidencia de que se han seguido efectivamente los pasos de la debida diligencia (GRI, 2023a).

Debe tenerse en cuenta que la elaboración de los reportes de sustentabilidad comprende la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a los grupos de interés internos y externos con relación al desempeño de las empresas con respecto al objetivo de desarrollo sustentable (Baya Gamboa, 2016). Además, según GRI (2023a):

Las actualizaciones de 2021 (vigencia a partir del 1 de enero de 2023), los Estándares GRI, para la elaboración de reportes de sustentabilidad, son los más utilizados por las empresas y dan pleno efecto al proceso de debida diligencia, tal como se articula en las Líneas Directrices de la OCDE y los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las empresas y los derechos humanos. (p.1)

### **3. Metodología de investigación**

El enfoque general de la presente investigación consistió, en una primera instancia, en una revisión crítica del marco conceptual existente en torno a la temática abordada. Se recurrió al análisis del discurso con el objetivo de construir el lugar de los comunicadores de información. Ello permitió realizar análisis y comparaciones acerca de los aportes, tanto doctrinarios, como procedentes de organismos

internacionales de mayor prestigio, abocados a las problemáticas analizadas, de forma tal que permitan validar las hipótesis planteadas.

## **4. Resultados**

### **4.1. Proceso de debida diligencia basado en riesgo en todas las áreas de negocio**

La Guía de la OCDE para la debida diligencia (OCDE, 2018) describe medidas prácticas que no pretenden ser un listado de verificación exhaustiva, ya que deben considerarse cada una de las circunstancias que se presentan, pero que son consideradas fundamentales para llevar adelante con éxito el proceso.

- Incorporar la conducta empresarial responsable a las política y sistemas de gestión: diseñar, adoptar y divulgar una combinación de políticas en los ámbitos de la Responsabilidad Social Empresaria que articulen los compromisos de la empresa con las Buenas Prácticas de Gobierno y sus planes de implementación de la debida diligencia. Ello debe realizarse para las actividades propias de la empresa, su cadena de suministro y el resto de sus relaciones comerciales.
- Identificar y evaluar los impactos negativos reales y potenciales asociados con la operación, productos o servicios de la organización: identificar todas aquellas áreas de la empresa, a lo largo de sus operaciones y relaciones, incluidas las cadenas de suministros, en las que sea más probable que existan riesgos asociados con la Responsabilidad Social Empresaria. Los elementos relevantes incluyen, entre otros, información sobre los riesgos existentes en el sector en que la empresa opera, de productos, geográficos, de la empresa (incluyéndolos riesgos conocidos que la empresa haya enfrentado o sea probable que enfrente). Los directivos del ente deben priorizar las áreas de riesgos más significativos sobre las cuales se llevará a cabo una evaluación adicional.
- Detener, prevenir y mitigar los impactos negativos: detener las actividades que estén causando o contribuyendo con impactos negativos en los ámbitos de la Responsabilidad Social Empresaria. En función de la evaluación que ejecute la organización de su participación en los impactos mencionados, se desarrollarán e implementarán planes que resulten adecuados para prevenir y mitigar los impactos negativos futuros.
- Realizar un seguimiento de la implementación y la eficacia de las actividades de debida diligencia de la empresa, es decir, de sus procedimientos para identificar, prevenir, mitigar y, cuando corresponda, colaborar con la reparación de los impactos, incluyendo sus relaciones y/o vínculos comerciales. Utilizar las lecciones aprendidas del seguimiento para la mejora de procesos a futuro.
- Comunicar externamente la información que sea relevante acerca de las políticas, procesos y actividades de diligencia debida llevadas a cabo para

identificar y abordar los impactos negativos reales o potenciales, incluidas las conclusiones y los resultados de esas actividades.

- Reparar o colaborar en la reparación del impacto cuando corresponda: cuando la empresa identifique que ha causado o contribuido a causar algún impacto negativo real, es necesario abordarlo mediante su reparación o colaborando para la misma.

Estos pasos son similares, en su enfoque, a los requeridos por Naciones Unidas (2011) y a los establecidos por la Organización Internacional del Trabajo (OIT, 2022) que pone énfasis a cuestiones vinculadas con el trabajo, relaciones laborales y sociales. Es decir, las tres políticas prescriben el proceso de debida diligencia y explicitan que el mismo debe involucrar a todas las partes interesadas.

Las políticas de debida diligencia pueden ser generales y específicas sobre un tema en particular. Las políticas generales establecen los requisitos de identificar y dan cuenta de todos los aspectos negativos. Las políticas específicas sobre algún tema en particular se centran en temas individuales como la deforestación o el trabajo forzoso. También pueden ser específicas de un sector, por ejemplo, en sectores de alto impacto en las industrias extractivas (GRI, 2023a).

La OCDE está concluyendo su revisión de las Líneas Directrices para Empresas Multinacionales que representan las pautas de gran adhesión sobre procedimientos de debida diligencia. El alcance de las revisiones está contenido en una actualización específica para tener en cuenta los desarrollos clave, logros y desafíos relacionados con la conducta empresarial responsable (International Institute for Sustainable Development-IIDS, 2023). En paralelo hay una revisión en curso para actualizar los Principios de Gobierno Corporativo del G20/OCDE, a la luz de la evolución creciente en los mercados de capitales y las políticas de gobierno corporativo de la necesidad de fortalecer aún más los enfoques para la debida diligencia.

## **4.2. Estándares GRI que permiten una alineación al proceso de debida diligencia**

Según Aplanet Sustainability (2022), “los estándares configuran una métrica que permite medir el impacto en las empresas y que se plasma en los ámbitos sociales, medioambientales y económicos” (p.1). Con relación a la comunicación del proceso de debida diligencia, GRI (2023a) manifiesta que sus estándares, que son los de mayor utilización para la confección de reportes de sustentabilidad por parte de las organizaciones, dan pleno efecto al proceso de debida diligencia. Estos se articulan con las Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales (OCDE 2018) y los Principios de Naciones Unidas para promoción y protección de los derechos humanos (2022). Con base a esta expresión, se procedió a analizar los fundamentos de esta misma a fin de establecer conclusiones al respecto.

Existe un aspecto saliente que hace referencia a la conexión entre el proceso de debida diligencia y la evaluación de la materialidad. Los temas materiales representan

los aspectos que cubren los impactos más significativos que una empresa tiene sobre la economía, el medio ambiente y las personas e incluso sobre sus derechos humanos (GRI, 2023a). Al respecto, GRI propone un esquema básico para determinar la materialidad:

### **a. Identificar y evaluar los impactos en forma continua**

- i. Comprender el contexto en que se desempeña la organización. Para ello, puede recurrirse a los Estándares Sectoriales (para aquellos sectores para los cuales han sido desarrollados) (GRI, 2023c)
- ii. Evaluar la significatividad de los impactos

### **b. Determinar los tópicos significativos a ser reportados**

- i. Verificar los temas materiales con expertos y usuarios de la información, priorizando los impactos más significativos para su reporte.
- ii. Llevar a cabo el reporte de los impactos

Se procedió entonces a verificar cuáles de los estándares de GRI incorporan información sobre debida diligencia. De esta manera, se encontró que en GRI 2 (2023d), en la sección de contenidos generales, se plantean contenidos sobre la organización informante, lo cual incluye contenidos que la organización utiliza para presentar información sobre sus prácticas de presentación de informes y otros detalles organizacionales como sus actividades, gobernanza y políticas. Esta información permite profundizar en el perfil y la escala de la organización y proporciona un contexto para entender sus impactos. Estos aplican a todas las empresas y se mencionan específicamente las debidas diligencias.

Al informar sobre la gobernanza, se requiere que las empresas describan el rol que el más alto órgano de gobierno cumple en la supervisión de la debida diligencia de la empresa y otros procesos para identificar y gestionar los impactos del ente en la economía, el medio ambiente y las personas, bajo el contenido del GRI 2-12 "Rol del máximo órgano de gobierno en la supervisión de la gestión de impactos" (GRI, 2023 d).

Además, las empresas están obligadas a informar sobre los compromisos y políticas en materia conducta empresarial responsable, incluido el respeto por los derechos humanos. Entre sus compromisos se estipula llevar a cabo la realización de procedimientos de debida diligencia según lo planteado en GRI 2-23, específicamente, en "Políticas de compromisos" (GRI, 2023d). Asimismo, en su estándar GRI 2-24, denominado "Incorporación de los compromisos y políticas" (GRI, 2023d), se establece la necesidad de especificar cómo la organización integra sus compromisos y políticas con la conducta empresarial responsable; se incluye el compromiso de respetar los derechos humanos.

A través del estándar GRI 2-29 denominado “Enfoque para la participación de los grupos de interés” (GRI,2023 d) se solicita reportar categorías de partes interesadas con las que se ha comprometido la empresa, cómo fueron identificadas y cómo fue que se aseguró que este compromiso fuese significativo. Aquí se incluyen los procesos de participación de los grupos de interés asumidos por la organización como parte de las actividades cotidianas con el propósito específico de presentar el informe de sustentabilidad.

Las empresas, también, están obligadas a describir los procesos para remediar los impactos negativos que las mismas han causado o ha contribuido, bajo el estándar 2-25 “Procesos para remediar impactos negativos” (GRI, 2023d). Se abordan los mecanismos de quejas y reclamación que la organización ha instaurado o en los que participa. Se permite de esta manera que los grupos de interés planteen sus inquietudes sobre los aspectos negativos potenciales y reales de la organización.

Las empresas informan sobre cómo identifican y abordan impactos específicos al reportar sobre temas materiales en su sección GRI 3 denominada Temas Materiales (GRI,2023e). Particularmente, el contenido del estándar 3-1 “Proceso de determinación de temas materiales” hace referencia al proceso para la determinación de estos. En este se solicita a las organizaciones que informen cómo identifican los impactos reales y potenciales, negativos y positivos en la economía, el medio ambiente, personas y los impactos en sus derechos humanos. En el estándar 3-2, los resultados de la debida diligencia se reflejan en la “Lista de temas materiales informados” (GRI, 2023e). Aquí, las organizaciones están obligadas a incluir los temas materiales recogidos. Pueden agrupar temas materiales por categorías, si ello ayuda a comunicar impactos; por ejemplo, una organización puede indicar cuáles de sus temas materiales representan impactos negativos sobre los derechos humanos (GRI, 2023e). Adicionalmente, el estándar 3-3 “Gestión de temas materiales” prevé que para cada tema material que se presente, las organizaciones deben describir los impactos reales y potenciales, negativos y positivos sobre la economía, el medio ambiente y las personas. Si la entidad está relacionada con un impacto negativo mediante sus actividades, o como resultado de sus relaciones comerciales, es necesario que describa las actividades o relaciones mencionadas. Asimismo, debe detallar las políticas o compromisos con el tema material, describir las medidas adoptadas para gestionar el tema y los impactos asociados, así como el seguimiento de la eficacia de las medidas adoptadas (GRI, 2023 e).

## **5. Conclusiones**

En relación con la primera de las hipótesis de trabajo planteadas puede decirse que, el proceso de debida diligencia basado en el riesgo en todas las áreas del negocio, no sólo en relación con los derechos humanos, sino también en lo referentes a los impactos ambientales y económicos, permite a las organizaciones identificar y abordar los impactos de manera efectiva.

Se ha manifestado que, la debida diligencia es de carácter preventivo, ya que su

principal objetivo es evitar causar, mitigar o contribuir a disminuir los impactos negativos directamente vinculados a las actividades, productos o servicios de las actividades comerciales. Es de fundamental importancia que la misma sea parte del proceso de toma de decisiones y de la gestión de riesgos de una organización. La incorporación de la Responsabilidad Social Empresaria a las políticas y sistemas de gestión ayuda a las empresas a evitar impactos negativos en este ámbito. La debida diligencia, colabora, además, en la clarificación de las estrategias de las empresas. Los procedimientos por seguir, detallados en la sección 4 de resultados, son de consenso generalizado, ya que han sido recomendados como buena práctica por la OCDE, Naciones Unidas y la Organización Internacional del Trabajo. No obstante, el proceso de revisión a este respecto continúa. La OCDE está concluyendo una revisión de las Líneas Directrices para Empresas Multinacionales sobre procedimientos de debida diligencia. Simultáneamente, se encuentra en curso un proceso de revisión de los Principios de Gobierno Corporativo del G20/OCDE, que enfatizará aún más los enfoques de debida diligencia.

Avanzando sobre la segunda de las hipótesis, puede decirse que los informes públicos, de acuerdo con los Estándares GRI (versión 2023), permiten una alineación al proceso de diligencia debida de acuerdo con los estándares internacionales y la revelación adecuada y uniforme de sus hallazgos.

Se parte de la base de que, la información pública es importante para la implementación efectiva de la debida diligencia. La comunicación sobre la información relevante acerca de políticas, procesos y actividades de debida diligencia es clave para identificar y abordar los impactos negativos reales o potenciales, incluidas las conclusiones y resultados de estas actividades es parte del proceso. A la vez, es información que requieren los grupos de interés vinculados a un ente. La propuesta de GRI prevé manifestaciones sobre la identificación y evaluación de los impactos en forma continua, los análisis sobre la significatividad de los impactos. Requiere manifestaciones explícitas por parte de la Dirección de la organización sobre la supervisión del proceso de diligencia debida, compromisos y políticas en materia de conducta empresarial responsable. Revelaciones sobre el papel desempeñado por las partes interesadas, la forma en que identifican y abordan los impactos negativos, procesos para remediar dichos impactos, incluyendo un resumen de temas materiales y sus impactos. No obstante, las prácticas propuestas por GRI no son de carácter obligatorio.

A su vez, se hace más presente la necesidad de la convergencia entre la Contabilidad de la Sustentabilidad y la Contabilidad Financiera. Ello se evidencia en la necesidad de que las revelaciones sobre evaluación de riesgos e implicancias de sus efectos, incluyendo los relacionados con la Responsabilidad Social Empresaria, sean informadas de manera significativa y oportuna en los estados financieros (IFRS Foundation, 2022). Global Reporting Initiative, actor muy reconocido y aceptado entre las entidades que informan acerca de sus estrategias de sustentabilidad, está dispuesto a colaborar con la Fundación IFRS con el objetivo de apoyar en la vinculación de la información financiera con la relacionada con sustentabilidad. Todos estos cambios aceleran la necesidad de dar respuesta desde la perspectiva de

la contabilidad. Dado ello, cabría preguntarse si la información que, en principio, y según la propuesta actual de la GRI, se incluiría en los Reportes de Sustentabilidad, o en todo, o en parte en los estados financieros. Estos temas seguirán siendo producto de seguimiento e investigación.

## 6. Referencias bibliográficas

Aplanet Sustainability (20 de diciembre de 2022). *Estándares GRI: qué son y como emplearlos en las memorias de sostenibilidad*. Aplanet.

<https://aplanet.org/es/recursos/estandares-gri-que-son-y-como-emplearlos-en-la-memoria-de-sostenibilidad/#:~:text=%C2%BFQu%C3%A9%20es%20el%20GRI%3F,humanos%20o%20el%20desarrollo%20sostenible>

Baya Gamboa, M. (2016) *Reportes de sustentabilidad ¿Qué son cuál es su contribución?* Centro de Investigación y Planeamiento Energético. Escuela de Economía y Negocios de la Universidad Nacional de San Martín.

<https://www.unsam.edu.ar/escuelas/economia/investigacionpublicaciones/energia/reportes-de-sustentabilidad-que-son-y-cual-es-su-contribucion/>

Estruga, N. (04 de octubre de 2021). *¿Qué es la Debida Diligencia en Compliance?*. Elade Business School.

<https://www.ealde.es/debida-diligencia-en-compliance/>

International Financial Reporting Standards Foundation - IFRS (2022). *IFRS Sustainability. Proyecto NIIF S1: Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera*.

International Institute for Sustainable Development – IIDS (2 de abril de 2023). *OCDE concluye consultas públicas sobre el objetivo de actualización de las Líneas Directrices para Empresas Multinacionales*. IISD.

<https://www.iisd.org/itn/es/2023/04/02/oecd-concluded-public-consultations-on-targeted-update-of-guidelines-for-multinational-enterprises/>

Global Reporting Initiative (2023a). *Corporate sustainability due diligence policies and sustainability reporting*. Global Reporting Initiative

[https://www.globalreporting.org/media/cqho34tm/corporate\\_sustainability-due\\_diligence\\_and\\_sustainability\\_reporting\\_final.pdf](https://www.globalreporting.org/media/cqho34tm/corporate_sustainability-due_diligence_and_sustainability_reporting_final.pdf)

Global Reporting Initiative (2023b). *Bridging corporate reporting and due diligence*. Global Reporting Initiative.

[https://www.globalreporting.org/news/news-center/bridging-corporate-reporting-and-due-diligence/?utm\\_campaign=13856619\\_Newsletter-March-2023&utm\\_medium=Engagement%20Cloud&utm\\_source=Global%20Reporting%20Initiative&dm\\_i=4J5,88ZU3,729ZNE,XVKGQ,1](https://www.globalreporting.org/news/news-center/bridging-corporate-reporting-and-due-diligence/?utm_campaign=13856619_Newsletter-March-2023&utm_medium=Engagement%20Cloud&utm_source=Global%20Reporting%20Initiative&dm_i=4J5,88ZU3,729ZNE,XVKGQ,1)

Global Reporting Initiative (2023c). *Estándares Sectoriales*. Global Reporting Initiative.

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/#:~:text=Los%20Est%C3%A1ndares%20GRI%20son%20mejores,impactos>

Global Reporting Initiative (2023d). *Contenidos Generales 2021 (vigencia 1 de enero de 2023). Serie de Estándares Universales*. Global Reporting Initiative.

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/#:~:text=Los%20Est%C3%A1ndares%20GRI%20son%20mejores,impactos%20econ%C3%B3micos%2C%20ambientales%20y%20sociales>.

Global Reporting Initiative (2023e). *Temas Materiales 2021 (vigencia 1 de enero de 2023). Serie de Estándares Universales*. Global Reporting Initiative.

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2018). *Guía de la OCDE de debida diligencia para una conducta empresarial responsable*. OECD.

<https://mneguidelines.oecd.org/RBC-LAC-scope-and-activities-Spanish.pdf>

Pacto Mundial Red Española (07 de junio de 2021). *Aplica los Principios Rectores de Empresas y Derechos Humanos en tres sencillos pasos*. Pacto Mundial.

<https://www.pactomundial.org/noticia/aplica-los-principios-rectores-de-empresas-y-dd-hh-en-tres-sencillos-pasos/>

Naciones Unidas (2011). *Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las empresas y los derechos humanos*. OHCHR.

[https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr\\_sp.pdf](https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr_sp.pdf)

Naciones Unidas (2022). *Promoción y protección de los derechos humanos: cuestiones de derechos humanos, incluidos otros medios de mejorar el goce efectivo de los derechos humanos y las libertades individuales*. United Nations Digital library.

<https://digitallibrary.un.org/record/3982508?ln=en>

**Fecha de recepción: 06/06/2023**

**Fecha de aceptación: 07/11/2023**

**Correspondencia: marisamarchesano@gmail.com**

**gscavone@gmail.com**