



**Universitat de les
Illes Balears**

IMPLICACIONES DEL ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA

LIZZA NOELIA BEDOYA ALCOCER

Memoria del Trabajo de Final de Máster

Máster Universitario de Contabilidad y Auditoría

de la

UNIVERSITAT DE LES ILLES BALEARS

Curso Académico *2019-2020*

Fecha 14 de Septiembre de 2020

Firma del autor _____

Nombre del Tutor del Trabajo Antoni Socias

Firma del Tutor _____

Aceptado por el Director del Máster Universitario de Contabilidad y Auditoría

Firma _____

ÍNDICE DE CONTENIDO

Resumen	1
1. Introducción.....	2
1.1 Antecedentes	2
1.2 Creciente interés en la información no financiera	3
2. Normativa aplicable	4
2.1 Ley 11/2018	4
2.2 Estándares de información no financiera	6
3. Proceso del informe.....	13
3.1 Definición del contenido del EINF. Alcance y Materialidad.	14
4. Contenido del informe	16
4.1 Descripción del modelo de negocio de la sociedad	17
4.2 Descripción y resultados de las políticas aplicadas, los principales riesgos e indicadores clave de resultados no financieros.....	20
5. Verificación y publicación del EINF.....	26
5.1 Implicación para los auditores externos	27
6. Retos de las empresas en la elaboración de informe	29
7. Conclusiones.....	30
Bibliografía.....	32

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Modelo de las 3 Líneas de Defensa.....	14
Tabla 2. Principios para determinar el contenido del informe según GRI1.....	15
Tabla 3. Descripción de la organización según GRI 102.....	18
Tabla 4. Estrategia de la organización según GRI 102.....	19
Tabla 5. Información a incluir en el EINF según la Ley 11/2018.....	21
Tabla 6. Información medioambiental según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.....	22
Tabla 7. Información social y relativas al personal según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.....	23
Tabla 8. Información sobre el respeto de los derechos humanos según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.....	24
Tabla 9. Información relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.....	25
Tabla 10. Información sobre la sociedad según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.....	25

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Ámbito de aplicación Real Decreto-Ley 18/2017 y Ley 11/2018.....	5
Figura 2. Estructura de los estándares GRI.....	7
Figura 3. Ejemplo estándar GRI.....	8
Figura 4. Criterios a seguir para la elaboración de un informe bajo estándares GRI.....	10
Figura 5. Proceso de definición de los aspectos materiales según GRI.....	15
Figura 6. Gestión de riesgos de Mercadona.....	18
Figura 7. Modelo de negocio sostenible de Endesa.....	19
Figura 8. Modelo de Gobierno y Gestión de Sostenibilidad de Endesa.....	20

Resumen

La revelación de información no financiera es cada vez más significativo en la toma de decisiones de inversores, consumidores, prestamistas u otros interesados, por ello, a fin de adaptarse a la demanda de mayor transparencia en información medioambiental y social, se aprobó en España el Real-Decreto Ley 11/2018, transposición de la directiva europea 2014/95/EU, sobre elaboración y presentación de información no financiera.

El propósito de este trabajo es conocer el proceso de elaboración del Estado de Información no Financiera (EINF), atendiendo a los principales requerimientos de la nueva Ley y siguiendo las recomendaciones de los estándares elaborados por Global Reporting Initiative (GRI). Así como también las trabas a las que se enfrentan las sociedades a la hora de elaborar los informes y las ventajas a largo plazo que implica revelar información no financiera.

Abstract

The disclosure of non-financial information is increasingly relevant for the decision-making of investors, consumers, lenders or other interested parties, therefore, in order to adapt to the demand for greater transparency in environmental and social information, the Royal Decree-Law 11/2018, transposition of the European directive 2014/95/EU, about elaboration and presentation of non-financial information.

The purpose of this project is to know the process of preparing the Non-Financial Information Statement, attending to the main requirements of the Law and following the recommendations of the standards elaborated by the Global Reporting Initiative (GRI). As well as the obstacles that companies face when preparing reports and the long-term benefits of disclosing non-financial information implies.

1. Introducción

El Estado de Información No Financiera (EINF) es una de las últimas novedades en el mundo contable y de auditoría. Y aunque las entidades de interés público (EIP) ya se veían obligadas a elaborar este informe, la publicación del Real Decreto Ley 11/2018, sobre información no financiera, de 28 de diciembre, pone el foco también al resto de empresas o grupos, EIP o no EIP, que cumplen los límites establecidos.

Hoy en día, es difícil definir el concepto de información no financiera dado que abarca un significado amplio. Tal y como señalan Eccles et al. (2011), es toda aquella información dirigida a los inversores y otros grupos de interés que no viene determinada por una norma contable o un cálculo de una medida basada en esta.

El objetivo del presente trabajo es comprender en profundidad los requerimientos de la Ley en cuanto a la elaboración, presentación y revisión de este tipo de informes dado que a partir de 2021 se verán obligadas a realizarlos empresas que hasta ese momento solo se preocupaban de recoger los datos económicos al cierre del ejercicio.

Cierto es que a lo largo de los últimos años se ha ido imponiendo ciertas prácticas de publicación de información en materia de sostenibilidad y responsabilidad social originada principalmente por una mayor reclamación de transparencia por parte de los inversores y la sociedad en general.

Las compañías han tenido que adaptarse a un mercado globalizado e internacional y a fin de tener un mayor acceso a los mercados de capitales, los inversores buscan conocer el nivel de desempeño ambiental, social y de gobierno a través de un nuevo modelo informativo.

Por lo cual, la nueva Ley ha dado una estructura a la manera de elaborar y presentar información de tipo no financiero. Las novedades que trae esta son un mayor ámbito de aplicación, una mayor concreción en el contenido sobre los que informar y la verificación obligatoria por un prestador independiente de servicios de verificación.

De esta manera, España se actualiza en materia de divulgación de información no financiera establecido por la Directiva 2014/95/EU e impone un mayor nivel de exigencia en cuanto a transparencia y fiabilidad en este tipo de informes.

1.1 Antecedentes

Según García (2006), desde el inicio de siglo la Unión Europea ha llevado a cabo numerosos trabajos a fin de armonizar la normativa contable de los países miembros. Este proceso culminó con la recepción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF) y su coordinación con las Directivas contables.

La nueva política de armonización contable supuso un acercamiento entre los distintos sistemas contables a través de normativa internacional, obligatoria para las grandes empresas. Esta normativa está en continua ampliación y cambio.

Al igual que este objetivo de armonizar el sistema contable europeo, la Unión Europea también intenta adaptarse a las demandas de mayor transparencia en la información social y medioambiental de todos los sectores económicos.

La Confederación Europea de Institutos de Auditoría Interna (ECIIA, en sus siglas en inglés) (2014) contextualiza el cambio en la divulgación de información no financiera a partir del reconocimiento por parte del Parlamento Europeo la importancia de que las sociedades publiquen información sobre sostenibilidad, a través de la resolución del 6 de febrero de 2013, sobre responsabilidad social de las empresas, con el fin de reconocer riesgos de sostenibilidad y así incrementar la confianza de consumidores e inversionistas.

El Consejo Europeo aprobó la Directiva 2014/95/EU, de 22 de octubre de 2014, que modifica la Directiva 2013/34/UE, sobre información no financiera y diversidad, con el objetivo de incrementar el rendimiento de las empresas en materia medioambiental y social, la transparencia y contribuir así de forma eficaz al crecimiento económico y al empleo a largo plazo.

A nivel de empresa, divulgar esta información implicará un mejor control y gestión. Las empresas podrían verse beneficiadas a largo plazo, mejorarían su rendimiento, reducirían los costos de financiamiento y consolidarían sus relaciones con los consumidores y otras partes interesadas como los inversores y prestamistas, quien obtendría más información integral y eficiente.

La Directiva 2014/95/EU es aplicable a partir de 2018 pero con la información del ejercicio 2017. Por su parte, España adapta la normativa vigente a los nuevos requerimientos de la nueva Directiva, por lo cual, publica Real Decreto Ley 18/2017, de 24 de noviembre, en España que modifica el Código de Comercio (CC), el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Ahora bien, el Real Decreto Ley 18/2017 tenía carácter provisional, por lo que, el 29 de diciembre de 2018 se publicó la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, en materia de información no financiera y diversidad. La nueva Ley aporta grandes novedades consiguiendo que España se encuentre a la vanguardia en cuanto a la divulgación de información no financiera.

1.2 Creciente interés en la información no financiera

Según Eccles et al. (2011), la principal fuerza que incrementa el interés de los inversores en la información de carácter no financiero es de los activos administrados por una inversión socialmente responsable (SRI), convirtiendo la información no financiera en un elemento clave de su inversión. Además, los autores añaden que otro motivo es el respaldo que ha dado la ONU a la iniciativa de Principios para la Inversión Responsable (PRI).

El PRI es una red de inversores internacionales que aúnan sus fuerzas para poner en práctica seis principios fundamentales que reflejan las problemáticas medioambientales, sociales y de gobernanza que pueden afectar el rendimiento de las carteras de inversión.

Entre las conclusiones sacadas del estudio realizado por los autores, existe un gran interés, por parte de los inversores, en conocer el grado de transparencia a la hora de divulgar el desempeño y las políticas tomadas por parte de las organizaciones a cerca de las tres problemáticas anteriormente citadas. Consideran que probablemente los inversores perciban menos riesgos en aquellas empresas más transparentes porque hay menos incertidumbre acerca de su capacidad para cumplir con el desempeño financiero esperado.

Por otro lado, Ortiz y Marín (2016) ahondan más en el tema y sitúa la popularización de la información no financieros en los años 70. Aunque el concepto sea amplio, es bien conocida por las empresas de gran dimensión la publicación de información de responsabilidad social.

Los autores inciden en que son las empresas más grandes e internacionales las que elaboran y publican información no financiera junto con la tradicional. Estas juegan un papel muy importante pues actúan como un modelo a seguir para el resto de las empresas. Aunque son los supervisores de mercados de capitales los que exigen mayor cantidad de información.

Según los autores, progresivamente se han impuesto determinadas prácticas en lo que respecta a la publicación de información de responsabilidad social y sostenible en las que destacan:

- El seguimiento de las empresas globalizadas a proyectos impulsados por instituciones internacionales
- El uso de indicadores internacionales generalmente aceptados para elaborar informes de información no financiera
- La verificación por profesionales externos e independientes para comprobar que se cumple efectivamente con los estándares internacionales

Los autores consideran que el marco más utilizado para la elaboración de información no financiera son los del Global Reporting Initiative (GRI), estándar que analizaremos en este trabajo.

2. Normativa aplicable

La base legislativa del EINF es la actual Ley 11/2018, de 28 de diciembre, que modifica y amplía el anterior Real Decreto- Ley 18/2017, de 24 de noviembre. Ambas son la adaptación española de la Directiva Europea 2014/95/UE, directrices marcadas por el Parlamento y Consejo Europeo, en materia de elaboración y verificación de información no financiera para grupos empresariales europeos. Asimismo, la nueva Ley determina los marcos a los que se puede acoger las sociedades al facilitar la información no financiera, entre ellos, los estándares de Global Reporting Initiative (GRI, en sus siglas en inglés).

2.1 Ley 11/2018

Entraremos en detalle del contenido que exige incluir en el EINF la nueva Ley, concretamente en el apartado 4. Pero resumidamente, los puntos más importantes y novedosos que aporta esta Ley son las siguientes:

Ampliación de los límites que obligan a formular

La Ley 11/2018 principalmente amplía el número de empresas obligadas a presentar el EINF pues anteriormente sólo eran aplicables a entidades de interés público que cumplieran ciertos requisitos.

En la siguiente Figura 1, se expone los límites de formulación del EINF:

Figura 1. *Ámbito de aplicación Real Decreto-Ley 18/2017 y Ley 11/2018.*

Real Decreto Ley 18/2017	
Entidades de interés público que formulen cuentas consolidadas que cumplan con los siguientes requisitos:	
Nº medio de empleados > 500	+ Que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, al cierre, al menos dos de las siguientes circunstancias: a. Total Activo Consolidados > 20.000.000€ b. Total Importe neto Cifra Negocios > 40.000.000€ c. Nº medio de empleados > 250

Ley 11/2018	
Sociedades que formulen cuentas individuales y consolidadas que cumplan con los siguientes requisitos:	
Nº medio de empleados > 500	+ Que tengan la consideración de entidad de interés público o Que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, al cierre, al menos dos de las siguientes circunstancias: a. Total Activo Consolidados > 20.000.000€ b. Total Importe neto Cifra Negocios > 40.000.000€ c. Nº medio de empleados > 250

Fuente: Elaboración propia a partir del Real Decreto Ley 18/2017 y Ley 11/2018.

La Ley 11/2018 es aplicable tanto para las sociedades individuales, modifica el artículo 262 de la LSC, como para los grupos que formulen cuentas consolidadas, por ello modifica el artículo 49 del CC. Está de más aclarar que las entidades obligadas a formular el EINF son las sociedades de responsabilidad limitada, las anónimas, las comanditarias por acciones y las calificadas como de interés público que cumplan con los límites establecidos en la Ley.

Además, hace referencia a aquellos grupos consolidados o sociedades individuales recién constituidas pues, estarán obligadas a presentar el EINF los dos primeros ejercicios sociales desde su constitución, siempre que al cierre del primer ejercicio cumpla con los límites establecidos.

El punto más novedoso de la nueva Ley es que los límites se extienden, tal y como se menciona en la disposición transitoria, pues a los tres años de su entrada vigor, es decir, el 1 de enero de 2021 se reduce el número medio de empleados de la sociedad o del grupo de 500 a 250. De esta manera se amplía el número de empresas obligadas a presentar el EINF.

En cambio, no cambian las exenciones de presentación del informe. Las sociedades dejarán de estar obligados cuando durante dos ejercicios consecutivos deje de reunir los requisitos establecidos o bien cuando la información no financiera de una sociedad dependiente ya se incluye en la información consolidada del grupo, debiéndose indicar en su propio informe de gestión. Tampoco están obligadas a presentar el EINF las pequeñas y medianas empresas.

Inclusión de materias significativas

La nueva Ley 11/2018 concreta los temas más significativos a incluir en el EINF, como cuestiones sociales y relativas al personal, cuestiones medioambientales, cuestiones sobre el respeto de los derechos humanos, cuestiones sobre la sociedad e información referente a la lucha contra la corrupción y el soborno. Aspectos que veremos en detalle en el apartado 4.

Eliminación de la posibilidad de que se omita información

El Real Decreto-Ley 18/2017 ofrecía la posibilidad al órgano de administración de omitir información cuya divulgación perjudique gravemente la posición comercial de la sociedad, siempre y cuando, no afecte a la comprensión del informe. Esta posibilidad se ha eliminado en la nueva Ley 11/2018, pero esta menciona la obligación de incluir cualquier información relevante.

Estándares de Global Reporting Initiative (GRI)

La nueva Ley hace referencia al uso de estándares de indicadores de resultados no financieros que además de cumplir con las directrices de la Comisión Europea, también cumplan con los estándares de GRI, debiendo indicar en el informe el marco utilizado.

2.2 Estándares de información no financiera

Según un artículo de Ernst & Young (2018), las organizaciones tienen a su disposición varios marcos y estándares internacionales para preparar y publicar información no financiera. Entre las principales normas internacionales están:

a. Los estándares de Global Reporting Initiative (GRI): es una organización sin ánimo de lucro e independiente que desde 1997 ha promovido la presentación de informes de sostenibilidad, según su página web.

Según menciona el artículo publicado por el Instituto de Auditores Internos de España (2018), fue fundado por la Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) a finales de los años 90, apoyado por la ONU. Es actualmente muy utilizado por gobiernos, grandes empresas, PYMES, ONGs y grupos industriales de todo el mundo. En el mismo artículo se estima que cerca del 94% de los informes sobre información no financiera de las cien principales empresas, en España, lo hace bajo el estándar GRI.

El objetivo principal de la organización, según los estándares GRI (2016), es el de crear un lenguaje común para que los impactos económicos, ambientales y sociales puedan ser comprendidos y comunicados por las empresas y los usuarios interesados. Proporciona herramientas para la planificación, medición, evaluación y comunicación de los impactos y los avances de acuerdo con un estándar aceptado a nivel internacional.

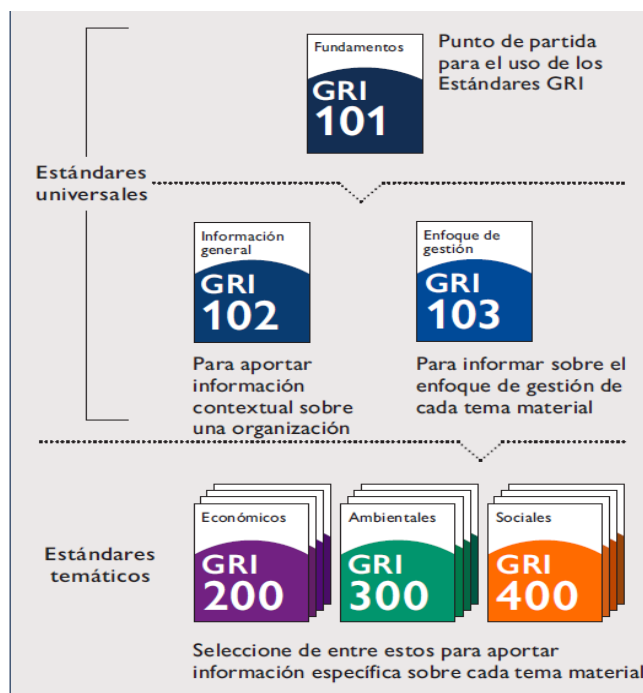
De esta manera, los estándares GRI permiten la comparabilidad entre informes de diferentes partes del mundo y mejora la calidad de la información acerca de

los impactos de la actividad empresarial logrando así una mayor transparencia y responsabilidad de las organizaciones.

Se han desarrollado principalmente para ser utilizados en conjunto y así dar soporte a una organización en la preparación de un informe de sostenibilidad que se base en determinados principios de elaboración y se centre en aspectos realmente significativos.

Los estándares GRI siguen la siguiente estructura en la siguiente Figura 2:

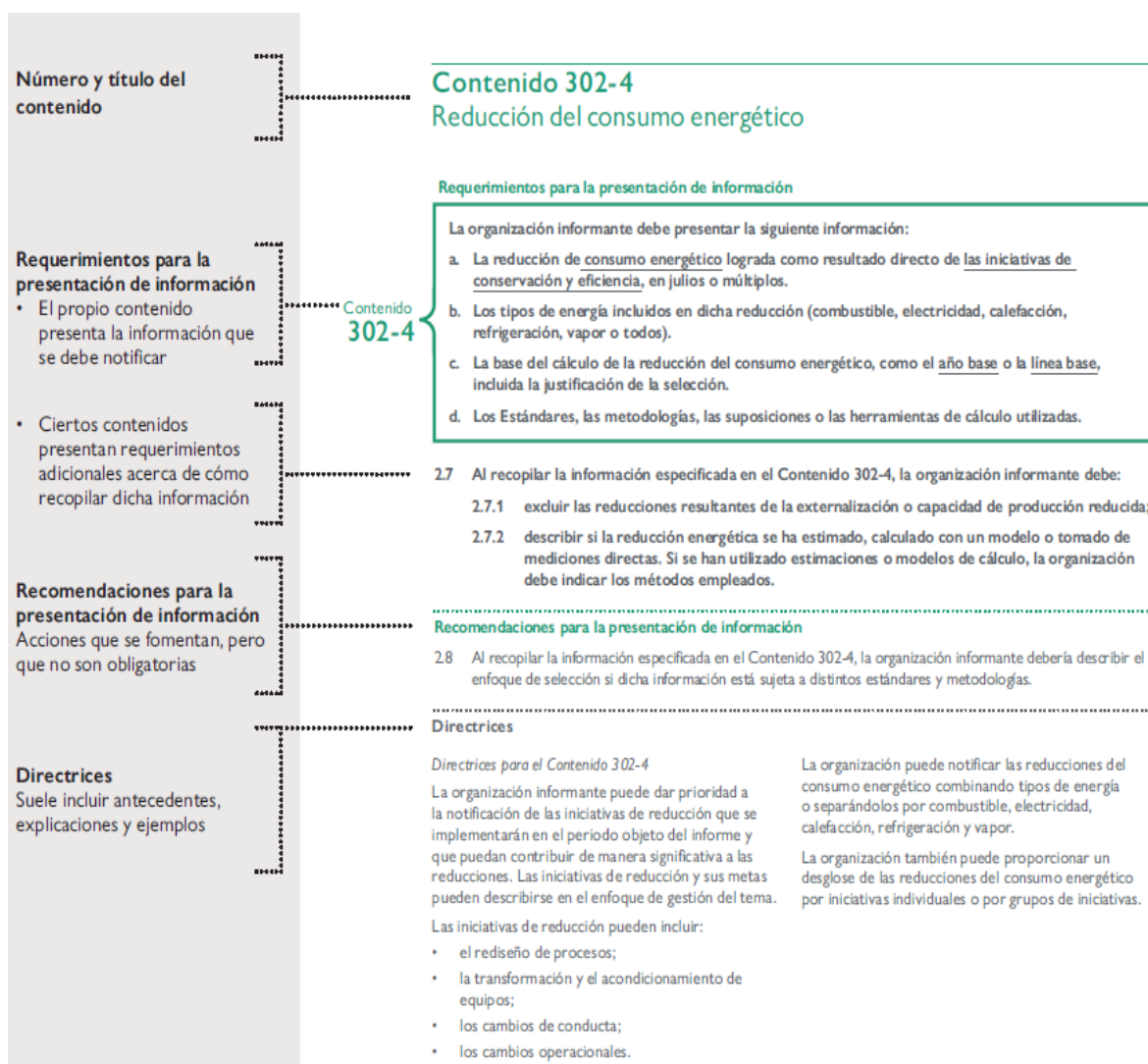
Figura 2. Estructura de los estándares GRI.



Fuente: Global Reporting Initiative (2016)

Cada serie tiene sus propios estándares temáticos específicos que contienen requisitos, recomendaciones y orientaciones. Estos requisitos deben ser cumplidos obligatoriamente para que se pueda decir que se ha preparado de acuerdo con los estándares GRI. Al contrario de las recomendaciones y orientaciones, pueden ser utilizados de manera libre, las recomendaciones proponen un curso de acción en particular y las orientaciones incluyen información precedente, explicaciones y ejemplos. En la siguiente Figura 3, se muestra un ejemplo de estándar GRI:

Figura 3. Ejemplo estándar GRI.



Fuente: Global Reporting Initiative (2016)

Por lo tanto, los estándares se dividen en estándares universales y temáticos que comprenden las cuatro series de la siguiente manera:

- Estándares universales (serie 100): Exponen los principios de elaboración de este tipo de informes, recomendaciones a la hora de proporcionar información de contexto (presentación de la organización, la actividad que realiza, etc.) y el enfoque de gestión sobre un tema material.
- Estándares temáticos:
 - o Temas económicos (serie 200). Trata sobre los flujos de capital de diferentes grupos de interés y los principales impactos económicos de la sociedad. Aborda temas sobre el desempeño económico, prácticas de adquisición, impactos indirectos, presencia en el mercado, competencia desleal, y anticorrupción.

- Temas ambientales (serie 300). Trata sobre cómo el impacto de la actividad organización afecta al medioambiente. Aborda temas sobre energía, materiales, biodiversidad, evaluación ambiental de proveedores, cumplimiento ambiental, emisiones, aguas y efluentes y residuos.
- Temas sociales (serie 400). Aborda temas sobre el empleo, evaluación de los derechos humanos, trabajo forzoso u obligatorio, trabajo infantil, derechos de los pueblos indígenas, libertad de asociación y negociación colectiva, prácticas en materia de seguridad, formación y enseñanza, no discriminación, diversidad e igualdad de oportunidades, relación empleado-empleador, salud y seguridad en el trabajo y de los clientes, privacidad del cliente, cumplimiento socioeconómico, comunidades locales, marketing y etiquetado, política pública y evaluación social de los proveedores.

En el estándar GRI 101, fundamentos, se propone elegir entre dos modalidades para elaborar el informe de acuerdo con este estándar:

- Esencial: elaborar el informe con la información mínima que garantice la comprensión de la organización, de los temas significativos, impactos y la gestión realizada.
- Exhaustiva: elaborar un informe más completo que reúna la estrategia, ética e integridad de la organización.

Si se decide elaborar un informe de acuerdo con los estándares GRI, la sociedad deberá cumplir con los siguientes criterios de la Figura 4:

Figura 4. Criterios a seguir para la elaboración de un informe bajo estándares GRI.

Criterios obligatorios	Opción Esencial	Opción Exhaustiva
Utilice la declaración correcta (declaración de uso) en cualquier material publicado con contenidos basados en los Estándares GRI	Incluya la siguiente afirmación: "Este informe se ha elaborado de conformidad con la opción Esencial de los Estándares GRI"	Incluya la siguiente afirmación: "Este informe se ha elaborado de conformidad con la opción Exhaustiva de los Estándares GRI"
Utilice el GRI 101: Fundamentos para seguir el proceso básico de elaboración de un informe de sostenibilidad	Cumpla todos los requerimientos de la Sección 2 del GRI 101: Fundamentos ("Uso de los Estándares GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad")	[Igual que para la opción Esencial]
Utilice el GRI 102: Información general para aportar información contextual sobre la organización	Cumpla todos los requerimientos para elaborar informes que contengan los siguientes contenidos del GRI 102: Información general: <ul style="list-style-type: none"> Contenidos 102-1 a 102-13 (Perfil de la organización) Contenido 102-14 (Estrategia) Contenido 102-16 (Ética e integridad) Contenido 102-18 (Gobernanza) Contenidos 102-40 a 102-44 (Participación de los grupos de interés) Contenidos 102-45 a 102-56 (Prácticas para la elaboración de informes) 	Cumpla todos los requerimientos para elaborar informes que contengan todos los contenidos del GRI 102: Información general Se permiten motivos para la omisión solo en los siguientes contenidos: Contenido 102-17 (Ética e integridad) y Contenidos 102-19 a 102-39 (Gobernanza). Consulte la cláusula 3.2 para obtener más información
Utilice el GRI 103: Enfoque de gestión para informar del enfoque de gestión y la Cobertura del tema para todos los temas materiales ⁵	Para cada tema material, cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes del GRI 103: Enfoque de gestión Se permiten motivos para la omisión solo en los Contenidos 103-2 y 103-3 (consulte la cláusula 3.2)	[Igual que para la opción Esencial]
Utilice los Estándares temáticos GRI (series 200, 300 y 400) para informar sobre temas materiales	Para cada tema material cubierto por un Estándar GRI temático: <ul style="list-style-type: none"> cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de la sección "Información sobre el Enfoque de gestión" cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de al menos un contenido sobre el tema Para cada tema material no cubierto por un Estándar GRI, se recomienda incluir otras informaciones apropiadas para ese tema (consulte la cláusula 2.5.3) Se permiten motivos para la omisión en todos los contenidos sobre el tema (consulte la cláusula 3.2)	Para cada tema material cubierto por un Estándar GRI temático: <ul style="list-style-type: none"> cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de la sección "Información sobre el Enfoque de gestión" cumpla todos los requerimientos para la elaboración de informes de todos los contenidos sobre el tema Para cada tema material no cubierto por un Estándar GRI, se recomienda incluir otras informaciones apropiadas para ese tema (consulte la cláusula 2.5.3) Se permiten motivos para la omisión en todos los contenidos sobre el tema (consulte la cláusula 3.2)
Asegúrese de que los motivos para la omisión se utilicen correctamente, si procede	Cumpla todos los requerimientos de la cláusula 3.2 ("Motivos para la omisión")	[Igual que para la opción Esencial]
Notifique a GRI el uso de los Estándares	Cumpla todos los requerimientos de la cláusula 3.4 (Notificación a GRI del uso de los Estándares)	[Igual que para la opción Esencial]

Fuente: Global Reporting Initiative (2016)

La organización deberá notificar en la página web oficial del mismo el uso de los estándares GRI, tendrá la opción de publicarlo y aparecerá en el siguiente enlace web <https://www.globalreporting.org/reportregistration/verifiedreports>.

Las organizaciones también pueden hacer uso de estándares GRI para presentar información específica. Es decir, pueden apoyarse y hacer referencia a un estándar en particular cuando se prepare información acerca de uno los temas temáticos (económicos, sociales y/o ambientales).

En este trabajo analizaremos en mayor detalle los estándares GRI, ya que es el marco más utilizado y conocido por las organizaciones de todo el mundo.

b. Pacto Mundial de Naciones Unidas: es una organización creada por Naciones Unidas con el fin de promover la transparencia de las organizaciones a través de los Diez Principios universales, que defiende el respeto del medioambiente, los derechos humanos y las normas laborales, y la lucha contra la corrupción, según explica su propia página web.

En resumen, busca unir a todas las organizaciones a nivel mundial para promover el desarrollo sostenible. Siguiendo el marco implementado por el Pacto Mundial, aquellas organizaciones que se adhieran a este pacto deberán reportar un informe de progreso, si son entidades empresariales, o un informe de compromiso, si son entidades no empresariales.

Las organizaciones pueden elegir entre dos modalidades de elaboración del informe:

- Formato libre: siguiendo un mínimo de requisitos establecidos por el Pacto Mundial.
- Formato online: siguiendo la Herramienta de Informe de Progreso al que pueden acceder las empresas adheridas al Pacto Mundial. De esta manera, las empresas podrán informar de manera adecuada su contribución a los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

El contenido mínimo a incluirse en los informes de progreso, según el Instituto de Auditores internos de España (2018), es:

- Comunicar expresamente el apoyo al Pacto Mundial de Naciones Unidas.
- Comunicar las medidas que la organización haya tomado y vaya a adoptar para seguir con los principios establecidos.
- Hacer uso de indicadores para demostrar los progresos obtenidos en los resultados.

Se puede clasificar a las organizaciones según el nivel de desarrollo del informe y los sistemas de información que aplique:

- Learner (Principiante): se permite a la sociedad que durante los primeros 12 meses no cumpla determinados requisitos.
- Active (Activo): cumple con todos los requisitos.
- Advanced: cumple con todos los requisitos y además realiza una autoevaluación más detallada.

c. Integrated Reporting Framework: es una alianza mundial de inversores, reguladores, expertos contables, emisores de normas, empresas, académicos y de organizaciones no lucrativas. En 2011 se creó para atender a las demandas de información útil por parte de los inversores, para tomar decisiones con fundamento sobre las empresas, es un marco que impulsa la comunicación sobre la creación de valor como una evolución de los informes corporativos. (Instituto de Auditores internos de España, 2018)

Según el International Integrated Reporting Council (2013), encargado de publicar las normas y estándares, facilita a las organizaciones un marco para elaborar un informe que considera al mismo tiempo los aspectos financieros como los no financieros, que son llamados capital. Estos capitales son financiero, intelectual, humano, manufacturero, social y relaciones y natural.

El informe debe seguir los siguiente Principios de guía, que deben aplicarse individualmente, a la hora de preparar y presentar el informe:

- Conectividad de la información
- Enfoque estratégico y orientación futura
- Materialidad
- Relaciones con los grupos de interés
- Fiabilidad, coherencia, integridad, y comparabilidad

Además proporciona los elementos mínimos que debería contener el informe, relacionados entre sí y no mutuamente excluyentes:

- Visión general de la sociedad y entorno
- Situación de gobernanza
- Modelo de negocio
- Riesgos y oportunidades
- Estrategia y asignación de recursos
- Desempeño
- Bases de presentación del informe
- Perspectiva de futuro

El objetivo de este marco es establecer principios y elementos de contenido mínimo para crear un criterio común de un informe integrado y describir las ideas básicas que los sostienen.

d. Objetivos de Desarrollo Sostenible

Tal y como anuncia su propia página web, los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) se aprobó en 2015 por la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Se tratan de 17 objetivos de desarrollo sostenible que abarcan temas sobre la situación de la pobreza, cambio climático, educación, igualdad, medioambiente, entre otras. Los objetivos proporcionan un marco global para permitir la evaluación del impacto de las organizaciones en estos aspectos en el ámbito local, regional y global.

No todas las sociedades pueden contribuir de manera significativa a los ODS, por lo que es esencial que identifiquen los objetivos según el tipo de negocio que llevan y el sector en el que se encuentren, así podrán priorizar estos objetivos e integrarlos a la estrategia corporativa. (Ernst & Young, 2018)

Las temáticas de estos bloques son transversales a los del Pacto Mundial, ambos se complementan y crean un esquema ideal de elaboración de informes de sostenibilidad.

3. Proceso del informe

El paso previo a la elaboración y publicación de un informe de información no financiera es implantar un proceso que asegure la calidad del contenido del informe. Varias firmas auditoras así como instituciones contables, entre ellas el Consejo General de Economistas de España (CGE) (2019), recomiendan seguir los siguientes pasos a fin de planificar eficientemente la elaboración del EINF:

a. Delimitar los responsables internos de elaboración del informe. El encargado del proceso de elaboración en todas sus etapas y quien recoge toda la información. También es recomendable identificar las personas y/o áreas responsables de recoger, consolidar y controlar internamente la información necesaria.

b. Definir la información a recoger y su materialidad. Se debe tener en cuenta lo que exige la nueva legislación sobre las cuestiones a tratar, identificar los temas materiales y definir los indicadores clave no financieros aplicables teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la sociedad y el grupo. Se solicitará información sobre los temas materiales identificados a las áreas o personas identificadas en el primer paso.

c. Trazabilidad de las fuentes y análisis de la información. Se debe corroborar la información recopilada, revisar la metodología, procesos, procedimientos y cálculos aplicados, sobre todo cuando se trata de la primera vez que se elabora el EINF.

d. Y la redacción del EINF.

Sin embargo, según el Instituto de Auditores Internos de España (2018), no existe un modelo de control interno sólido con relación a la información no financiera. La institución considera que debería ampliarse el alcance del control interno ya que la información no financiera juega un papel importante hoy en día como se ha explicado en los anteriores apartados.

Para ello, la Confederación Europea de Institutos de Auditores Internos (ECCIA, en sus siglas en inglés) (2014), propone un modelo llamado Tres líneas de defensa con el fin de distinguir el rol de cada función en el proceso de elaboración de informes, y se define en la siguiente Tabla 1:

Tabla 1. Modelo de las 3 Líneas de Defensa.

ÓRGANO DE GOBIERNO/COMITÉ DE AUDITORÍA			Auditoría externa	Regulador
GERENCIA				
1ª Línea de defensa	2ª Línea de defensa	3ª Línea de defensa		
Controles de gestión	Gestión de riesgos	Auditoría interna		
Medidas de Control Interno	Control financiero			
	Cumplimiento			

Fuente: ECIIA. Non-Financial Reporting: Building trust with internal Audit.

ECCIIA deja toda la responsabilidad sobre el proceso de elaboración del informe al órgano de gobierno, dado que tienen que definir elementos clave como el nivel de materialidad, el tipo de información a comunicar, el marco que adoptará la empresa para recopilar la información y el nivel de garantía necesario sobre la presentación del informe.

El informe debe cubrir al menos tres grandes áreas: la información económica, social y ambiental. En cada línea de defensa existirá un equipo encargado de cada una de las áreas, sus responsabilidades son:

1ª Línea de defensa: poseedor de la información no financiera esencial y es responsable recolectar los datos y de los informes emitidos en esta materia.

2ª Línea de defensa: definen el formato del reporte, apoyan el trabajo de la primera línea, desarrollan y controlan el proceso para recopilar datos.

3ª Línea de defensa: los auditores internos proporcionan garantía adicional al órgano de gobierno de la empresa sobre la eficacia de la sociedad en gestionar los riesgos y los sistemas de control interno.

Se debe asegurar una buena coordinación entre las diferentes líneas para garantizar un proceso eficiente y eficaz. Aunque no todas las empresas disponen la figura del auditor interno, este podría tomar el rol de consultor, o bien, de asegurador. Para aquellas empresas que comiencen a implementar este tipo de informes el auditor interno sería clave para asesorar en el proceso. En cambio, con un proceso ya implantado, el rol del auditor sería de asegurar la efectividad y eficiencia de este.

3.1 Definición del contenido del EINF. Alcance y Materialidad.

Un elemento esencial en el proceso es el determinar la materialidad del informe de información no financiera. La materialidad, en este campo, se define como aquello que *“refleje los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización o influya sustancialmente en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés”* (GRI, 2013).

El GRI (2013) determina cuatro principios para determinar el contenido del informe reflejada en la siguiente Tabla 2, que deberá identificar y explicar en el informe:

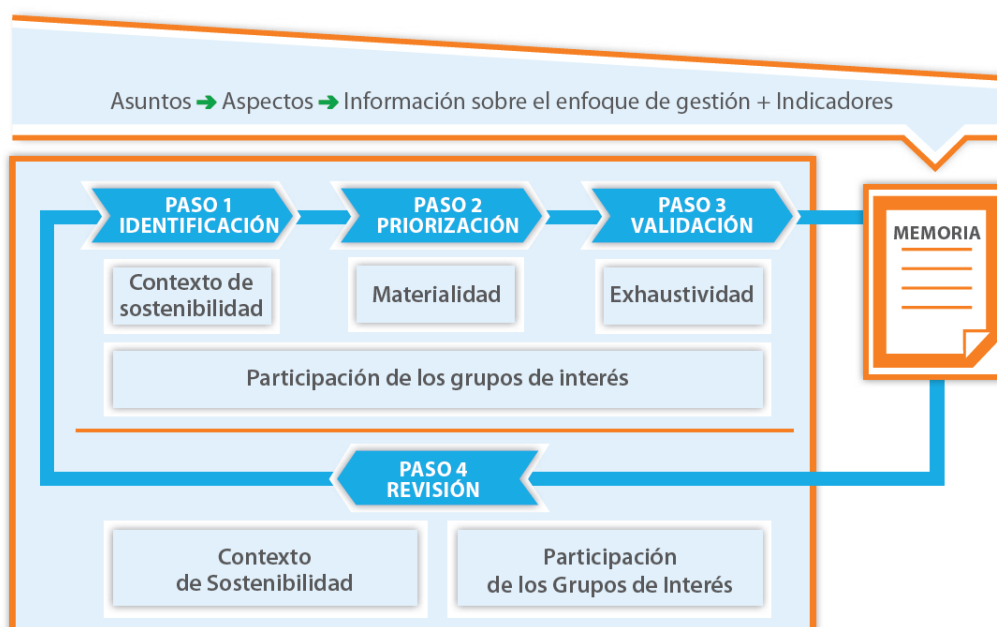
Tabla 2. Principios para determinar el contenido del informe según GRI.

Participación de los grupos de interés	Se entiende como grupos de interés como aquellas personas o entidades afectas directa o indirectamente por la actividad empresarial de la sociedad. Esta debe indicar a estos grupos y responder a sus expectativas e intereses razonables.
Contexto de sostenibilidad	Presentación del desempeño de la organización en materia de sostenibilidad, informar sobre cómo contribuye o contribuirá en el futuro a los aspectos sociales, económicos y ambientales en ámbitos local, regional e internacional. De esta manera, presenta el impacto, su aportación y su visión del desarrollo sostenible.
Materialidad	Reflejar aquellos impactos sobre determinados aspectos ambientales, sociales y económicos significativos que influyan en las decisiones de los grupos de interés. Debe considerarse los factores internos, la misión y estrategia competitiva de la organización, como los externos, las expectativas sociales, las inquietudes de los grupos de interés o la influencia ejercida sobre entidades productoras.
Exhaustividad	Reflejar aspectos materiales y su cobertura de tal forma que muestre sus efectos significativos y que los usuarios del informe puedan analizar el desempeño de la organización. Este principio incluye tres características importantes: el alcance, los límites y el tiempo.

Fuente: Elaboración propia a partir de la “Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad” (GRI, 2013).

Además, propone un proceso para definir el contenido del informe, consta de cuatro pasos, resumidos en la siguiente Figura 5:

Figura 5. Proceso de definición de los aspectos materiales según GRI.



Fuente: Elaboración propia a partir de la “Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad” (GRI, 2013).

- Identificación: de los temas o asuntos relevantes y de sus límites. Para ello el GRI recomienda incluirse todos los aspectos en una primera lista preliminar apoyándose en los Contenidos sectoriales de GRI como en los Contenidos básicos de Guía que la misma organización elabora. La empresa deberá identificar todas las actividades que realiza, valorará cada impacto, directos o indirectos, de estas según su relevancia y determinará el límite o la cobertura de cada aspecto. Este paso se inicia aplicando el Principio de Contexto de sostenibilidad y el de Participación de los grupos de interés.
- Priorización: determinar qué temas o asuntos identificados se reportarán en el informe, según la materialidad, siempre teniendo presente el impacto en las decisiones de los grupos de interés. Según GRI (2013), se debe de realizar un análisis cualitativo, una evaluación cuantitativa (aunque sea difícil de cuantificar no quiere decir que no sea significativo) y debatir los resultados, siempre en línea con la estrategia de la organización y su actividad empresarial. En este paso se aplica el Principio de Materialidad y el de Participación de los grupos de interés.
- Validación: de los aspectos identificados y materiales que se haya considerado. En este paso se aplica los Principios de Exhaustividad y el de Participación de los grupos de interés. Según el Principio de exhaustividad se debe evaluar:
 - El alcance del informe, los aspectos que se están considerando.
 - Los límites o la cobertura de los impactos de cada tema.
 - El grado de integridad de la información seleccionada para el periodo analizado.

Los aspectos materiales que se vayan a incluir en el informe deben de ser aprobados por el órgano de gobierno o la figura encargada de tomar las decisiones dentro de la organización.

Ya considerados los temas a tratar en el informe se procede a reunir la información útil y necesaria para elaborarlo. La organización explicará el desempeño y la gestión en cada tema seleccionado o en el caso de que carezca de estas medidas tendrá que establecer enfoques de gestión y sistema de medición del desempeño.

- Revisión del informe publicado: paso previo al siguiente ciclo de elaboración del informe sirviendo de base y contribuyendo al paso de identificación del siguiente ciclo.

4. Contenido del informe

El Estado de información no financiera no sigue un único modelo para todas las empresas, aunque el Real Decreto Ley 11/2018 establece un contenido mínimo

y una estructura sencilla del informe que podrá ser complementada con cualquier otro tipo de información relevante para el entendimiento del informe.

En el contenido del informe, según la Ley, se diferencia los apartados que requerirán información genérica, sin mayor detalle, y apartados que requerirán la exposición de información o datos concretos e indicadores. Por lo tanto, coexistirá:

- Información de tipo cualitativo: las empresas deberán aportar información de contexto sobre la empresa, riesgos y las políticas que aplica.

- Información de tipo cuantitativo: las empresas deberán aportar información sobre cuestiones sociales y relativas al personal, medioambientales, respeto a los derechos humanos, la sociedad y la lucha contra la corrupción y el soborno. Se le denomina información tipo cuantitativa puesto que se medirán los riesgos e impactos relacionados con cada cuestión a través de indicadores clave que permitan evaluar y realizar un seguimiento. (Ernst & Young, 2018)

La información debe amoldarse siempre a las características de la sociedad, por esa razón el formato de la información es amplia y flexible. Según Marín et al. (2019), también se puede utilizar las normas GRI, a fin de aportar una mayor información estructurada.

El artículo 6 de la Ley 11/2018 especifica los aspectos que debe tratar el EINF, la empresa deberá contextualizar al usuario del informe en cuanto a la situación de la sociedad realizando una breve explicación de los siguientes puntos:

a) Modelo de negocio de la sociedad.

b) Políticas aplicadas por la sociedad respecto a las cuestiones a tratar.

c) Efecto de las políticas aplicadas.

d) Principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculadas a las actividades de la sociedad.

Además, se deberá incluir indicadores clave de resultados no financieros adecuado a la empresa y que sigan los criterios de comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad. Estos indicadores deberán cumplir con las directrices de la Comisión Europea y los estándares GRI, debiendo indicar en el informe el marco aplicado.

A continuación, veremos detalladamente cada apartado apoyándonos en los estándares GRI.

4.1 Descripción del modelo de negocio de la sociedad

El artículo 6 de la Ley 11/2018 pide incluir *“una breve descripción del modelo de negocio del grupo, que incluirá su entorno empresarial, su organización y estructura, los mercados en los que opera, sus objetivos y estrategias, y los principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución.”*

Para completar esta primera información de tipo general y descriptivo se puede tomar como referencia los estándares GRI (2016), serie 102 sobre contenidos generales.

Este proporciona una serie de puntos a incluir para dar más detalles sobre la naturaleza de la organización.

Tabla 3. Descripción de la organización según GRI 102.

Perfil de la organización	Nombre de la organización
	Actividades, marcas, productos y servicios
	Ubicación geográfica de la sede
	Ubicaciones operacionales
	Propiedad y forma jurídica
	Mercados en los que opera
	Tamaño de la empresa/entidad
	Información sobre empleados
	Cadena de suministro
	Cambios significativos en la organización y su cadena de suministro
	Principio o enfoque de precaución (gestión del riesgo en la planificación de operaciones o el desarrollo y lanzamiento de nuevos productos)
	Iniciativas externas
	Afiliación a asociaciones

Fuente: Elaboración propia a partir de GRI 102 "Contenidos generales" (GRI, 2016).

En la siguiente Figura 6, vemos un ejemplo claro sobre la gestión del riesgo en la planificación de Mercadona. Detalla los riesgos relacionadas con cada grupo relacionado con empresa, las políticas y las estrategias tomadas.

Figura 6. Gestión de riesgos de Mercadona.

RIESGOS	POLÍTICAS Y ESTRATEGIAS	RIESGOS	POLÍTICAS Y ESTRATEGIAS
EL JEFE		LA SOCIEDAD	
Seguridad alimentaria Cambio de hábitos de consumo Protección de datos Transformación digital	<ul style="list-style-type: none"> Modelo de Seguridad Alimentaria Surtido Eficaz Estrategia Frescos Global Nuevo Modelo de Tienda Eficiente "Listo para comer" Servicio de Atención al Cliente Protección de datos de los consumidores Innovación transversal Mercadona Online 	Ciudades y transporte sostenibles Uso responsable de los recursos Relación con comunidades locales Medio ambiente y cambio climático Protección de datos	<ul style="list-style-type: none"> Modelo de relación con las comunidades locales Diálogo y transparencia Impulsar el emprendimiento Políticas de prevención de delitos y anticorrupción Programa de lucha contra la exclusión: donación de alimentos Modelo de Logística Sostenible Sistema de gestión medioambiental Protección de datos de los vecinos Gestión proactiva para detectar y eliminar posibles focos de riesgo de molestias a la Vecindad Gestión para solucionar inputs, sugerencias de la Vecindad, etc.
EL TRABAJADOR		EL CAPITAL	
Políticas de igualdad y diversidad Prevención de riesgos laborales Conciliación Protección de datos	<ul style="list-style-type: none"> Puestos de trabajo fijos/sueldos por encima de la media del sector Principio de equidad Prima por objetivos Formación y promoción interna Prevención de riesgos laborales Conciliación de la vida personal y laboral Plan de Igualdad Clima social Protección de datos de los trabajadores Servicio Médico a disposición del trabajador 	Incremento precio materias primas Liquidez	<ul style="list-style-type: none"> Crecimiento y rentabilidad Políticas de gestión de riesgo financiero Reinversión y visión a largo plazo Generación de riqueza y valor compartido
EL PROVEEDOR			
Buenas prácticas comerciales Protección de datos	<ul style="list-style-type: none"> Código de Buenas Prácticas Comerciales Cadena Agroalimentaria Sostenible de Mercadona Generación de tejido industrial Políticas de Pesca sostenible Política de Bienestar animal Protección de datos de los proveedores 		

Fuente: Mercadona. "Estado de información no financiera". Ejercicio 2018.

También propone exponer la estrategia de la organización en relación con la sostenibilidad facilitando los siguientes puntos.

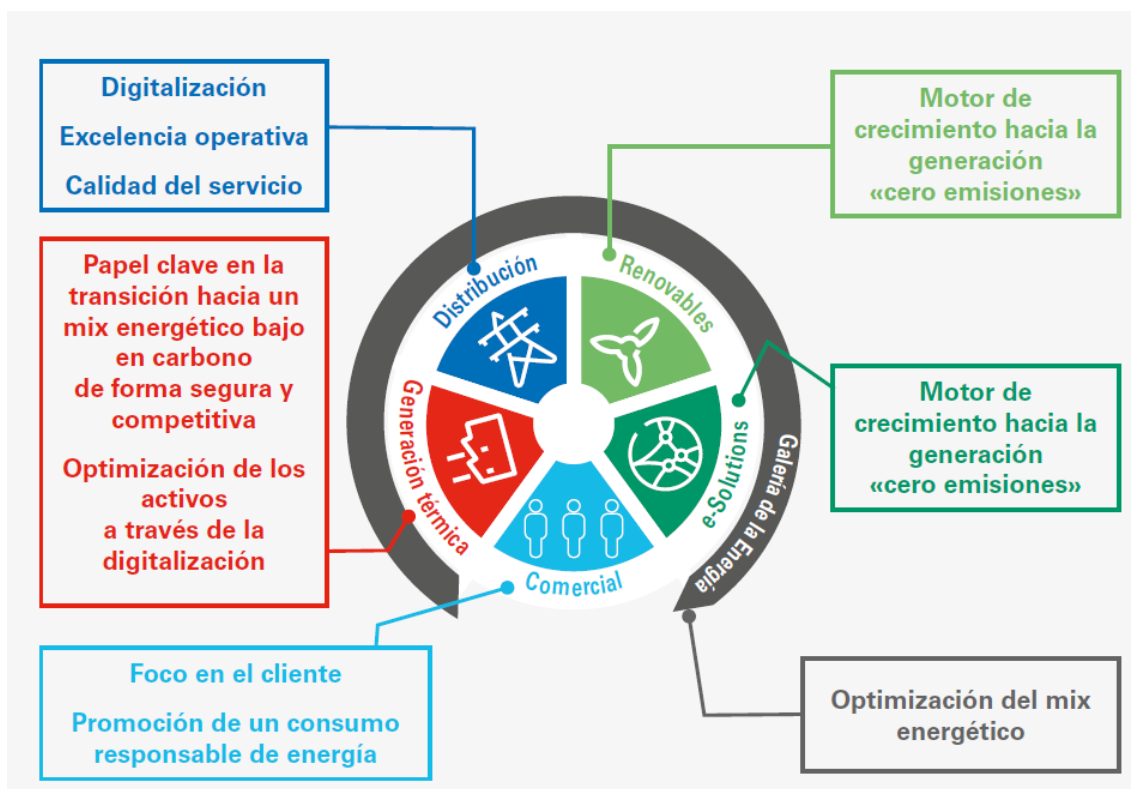
Tabla 4. Estrategia de la organización según GRI 102.

Estrategia	Declaración de altos ejecutivos responsables de la toma de decisiones sobre la sostenibilidad y la estrategia tomada por esta.
	Principales impactos económicos, ambientales y sociales, además de los riesgos y oportunidades surgidos de estos. También deberá incluir los efectos en los grupos de interés y las expectativas de estos sobre la organización.

Fuente: Elaboración propia a partir de GRI 102 "Contenidos generales" (GRI, 2016).

Como ejemplo tomaremos el informe de sostenibilidad 2018 de Endesa, que a través del siguiente esquema, Figura 7, refleja su modelo de negocio sostenible, su posicionamiento estratégico y su compromiso con la sostenibilidad:

Figura 7. Modelo de negocio sostenible de Endesa.



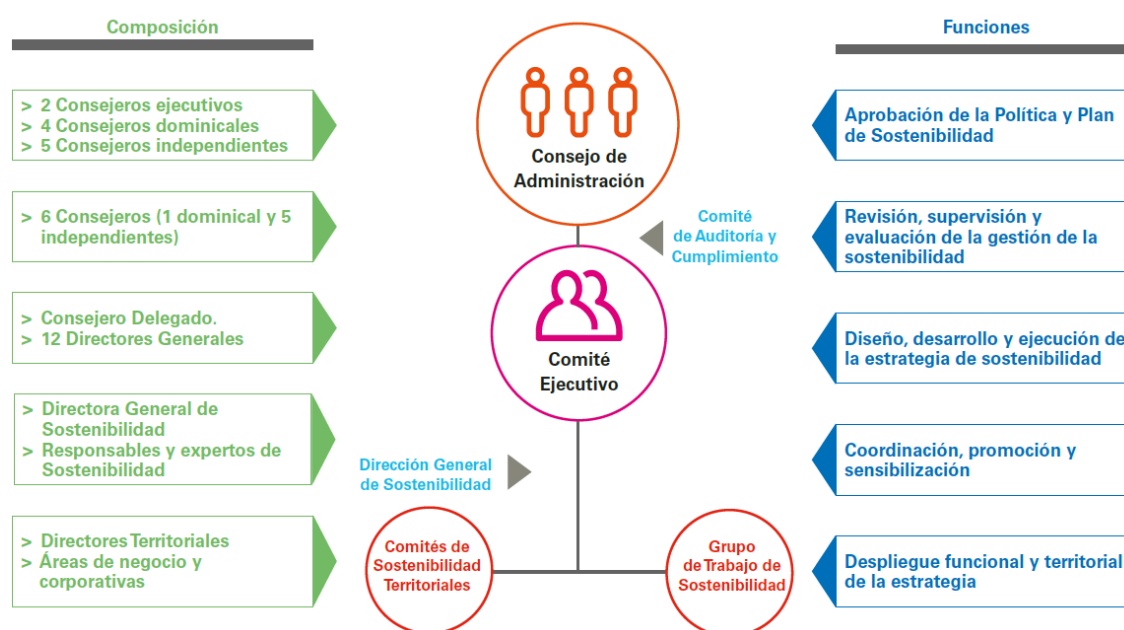
Fuente: Endesa. "Seeding Energies. Informe de Sostenibilidad 2018". Pág. 24.

Los estándares GRI añaden dos puntos más acerca de la ética, integridad y la gobernanza de la organización. Recomienda describir los principios, valores, estándares y normas de conducta establecidos en la sociedad y también expresar las inquietudes éticas o ilegales y los mecanismos de asesoramiento. Además, requiere una amplia información sobre la gobernanza, su estructura y composición, los responsables de la toma de decisiones acerca de los temas

ambientales, sociales y económicos y el proceso de delegación de autoridad sobre estos.

En la siguiente Figura 8, Endesa plasma en un esquema su sistema de gestión y gobierno de la sostenibilidad. Desde el Consejo de Administración, responsable de la aprobación de las políticas y plan de sostenibilidad hasta los grupos de trabajo de sostenibilidad y los comités de sostenibilidad territoriales, encargados de integrar los principios de sostenibilidad en el día a día de la organización y dar soporte a las líneas de actuación del plan de sostenibilidad.

Figura 8. Modelo de Gobierno y Gestión de Sostenibilidad de Endesa.



Fuente: Endesa. "Seeding Energies. Informe de Sostenibilidad 2018". Pág. 33.

4.2 Descripción y resultados de las políticas aplicadas, los principales riesgos e indicadores clave de resultados no financieros

En este apartado analizaremos el resto de los puntos por las cuestiones que exige incluir la Ley 11/2018 dado que, por lo general, las empresas también información de la misma forma. Las cuestiones a tratar por la organización son sociales y relativas al personal, medioambientales, respeto de los derechos humanos, relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno e información sobre la sociedad.

En la siguiente Tabla 5, se expone la información a incluir en el EINF, según la Ley, respecto a las cuestiones descritas:

Tabla 5. Información a incluir en el EINF según la Ley 11/2018

Descripción de las políticas aplicadas dichas cuestiones:	Gestión de la organización para identificar, evaluar, prevenir y atenuar los riesgos e impactos
	Proceso de verificación y control
	Medidas adoptadas

Los indicadores GRI 103 (2016) añade requerimientos más específicos complementarios a este punto, tales como: objetivos, políticas, compromisos, y metas, recursos, responsabilidades, mecanismos formales de reclamación y acciones específicas tomadas o por tomar.

Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades del grupo:	Gestión de estos riesgos, cómo se detecta y evalúa de acuerdo con los marcos, generalmente aceptados, para cada tema.
	Impactos detectados y riesgos relacionados a corto, medio y largo plazo
Indicadores clave de resultados no financieros:	Adecuados a la actividad de la empresa
	Comparables, materiales, relevantes, fiables y verificables.
	De acuerdo con las directrices de la Comisión Europea y los estándares GRI
	En concordancia con los parámetros utilizados en los procedimientos internos de gestión y evaluación de riesgos de la empresa.

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 6, Ley 11/2018.

En cada tema la empresa debe presentar una explicación del motivo de porqué es material y la cobertura del tema, describiendo dónde se produce el impacto y cómo se implica la empresa con relación a estas.

En resumen, la empresa debe reportar tanto información descriptiva-cualitativa como cuantitativa e incluir indicadores cuantitativos. Se debe adaptar siempre el contenido a las características de la empresa y las necesidades de información de los grupos de interés.

1. Información sobre cuestiones medioambientales

La Ley 11/2018 requiere *“información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente y en su caso, la salud y la seguridad, los procedimientos de evaluación o certificación ambiental; los recursos dedicados a la prevención de riesgos ambientales; la aplicación del principio de precaución, la cantidad de provisiones y garantías para riesgos ambientales”*. En la Tabla 6, se recomienda tratar los siguientes temas:

Tabla 6. Información medioambiental según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.

Temas	Requerimientos	
	Ley 11/2018	Estándares GRI
Contaminación	Informar sobre la contaminación acústica, lumínica y de gases contaminantes surgidos de la explotación empresarial	GRI 305
	Medidas para reducir, reparar o prevenir las emisiones de carbono perjudiciales para el medioambiente	
Economía circular y prevención y gestión de residuos	Acciones tomadas para lidiar con el desperdicio de alimentos	GRI 301,303 y 306
	Medidas de prevención, reutilización, reciclaje y eliminación de residuos	
Uso sostenible de los recursos	Consumo y suministro de agua de acuerdo con las limitaciones locales	
	Consumo de materias primas y gestión eficiente de su uso	GRI 301, 302 y 303
	Consumo de energía, directo e indirecto, y el uso de energías renovables	
Cambio climático	Medidas para adaptación a los efectos del cambio climático	GRI 201 y 305
	Metas y medios para reducir las emisiones de GEI, a medio y largo plazo	

Protección de la biodiversidad	Medidas para salvar o restituir la biodiversidad	GRI 304	Naturaleza de los impactos en la biodiversidad, directos e indirectos. Impactos positivos y negativos, directos e indirectos, las especies y zonas afectadas, duración del impacto y la irreversibilidad o no de estos.
	Impactos causados por la actividad empresarial en zonas protegidas		Resultado de las medidas aplicadas para restituir áreas protegidas o hábitats. Si se han creado asociaciones para proteger estas zonas y el estado de estas a fecha del informe.

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 11/2018 y los estándares GRI (2016)

II. Información sobre cuestiones sociales y relativas al personal

La Ley requiere una descripción de las principales políticas e información significativa en materia laboral, y los resultados de dichas medidas. En la siguiente Tabla 7 se describen los temas a tratar:

Tabla 7. Información social y relativa al personal según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.

Temas	Requerimientos		
	Ley 11/2018	Estándares GRI	Contenido estándar
Empleo	Distribución por sexo, edad, país y clasificación profesional: número de empleados, modalidades de contratos de trabajo y remuneraciones medias y su evolución.	GRI 102, 401, y 405	Respecto a la brecha salarial se debe informar sobre la ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente a hombre para cada categoría profesional.
	Desagregado por sexo: brecha salarial, remuneración media por puestos de trabajo y de los consejeros y directivos, pago a los sistemas de previsión de ahorro a largo plazo		
	Empleados con discapacidad		
	Políticas de desconexión laboral		
Organización del trabajo	Organización del tiempo de trabajo	GRI 103, 401 y 403	Respecto a las medidas de conciliación laboral se debe informar sobre el número total de empleados que han tenido derecho a permiso parental, que se han acogido a este permiso y tasa de regreso al trabajo y de retención de empleados acogidos al permiso por sexo.
	Medidas para facilitar la conciliación		
	Número de horas de absentismo		
	Medidas de conciliación laboral y fomento del ejercicio		
	Frecuencia y gravedad de los accidentes laborales y enfermedades profesionales desagregado por sexo		Procesos para identificar riesgos laborales y evaluación de estos. Descripción del sistema de gestión de la salud y la seguridad en el trabajo. Proceso de investigación de accidentes laborales.

Relaciones sociales	Organización del diálogo social	GRI 102 y 403	Balance de convenios colectivos especialmente de seguridad y salud en el trabajo. Se requiere una descripción de la participación de los trabajadores en todo el proceso del sistema de gestión de dichos campos. Y si existe algún comité formal trabajador-empresa relacionado, descripción de sus responsabilidades, y si los trabajadores están representados en dicho comité.
	% de empleado cubiertos por convenio colectivo del país correspondiente		
Formación	Balance de los convenios colectivos	GRI 103 y 404	Programas para mejorar las aptitudes de los empleados y de ayuda a la transición. Y el porcentaje de empleados evaluados periódicamente del desempeño y desarrollo profesional.
	Políticas de formación		
Personas con discapacidad	Total de horas de formación por categoría profesional	GRI 103	Número total de casos de discriminación durante el periodo del informe y las acciones emprendidas por la organización para reparar la situación.
	Accesibilidad universal de las personas con discapacidad		
Igualdad	Medidas para promover la igualdad de trato y de oportunidades entre hombres y mujeres	GRI 103 y 406	Número total de casos de discriminación durante el periodo del informe y las acciones emprendidas por la organización para reparar la situación.
	Planes de igualdad, políticas contra la discriminación		

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 11/2018 y los estándares GRI (2016)

III. Información sobre el respeto de los derechos humanos

Se requiere una breve descripción que las políticas implementadas en la organización en materia de respeto a los derechos humanos, y el resultado de aplicación de dichas políticas. En la Tabla 8, se describen las medidas a explicar:

Tabla 8. Información sobre el respeto de los derechos humanos según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.

Temas	Requerimientos		
	Ley 11/2018	Estándares GRI	Contenido estándar
Respeto de los Derechos Humanos	Aplicación de procedimientos de diligencia debida	GRI 102, 408, 409 y 412	Presentar las políticas implementadas en la organización respecto al tema. Incluir las situaciones en el que corra el riesgo de presentar casos de trabajo infantil o jóvenes expuestos a trabajos peligrosos y/o trabajos forzados de cualquier índole, en qué situación y zona geográfica.
	Prevención de riesgos de vulneración de los derechos humanos		
	Denuncias por casos de vulneración		
	Cumplimiento de los convenios de la Organización Internacional del Trabajo		
	Eliminación de la discriminación en el empleo y la ocupación		
	Eliminación del trabajo forzoso u obligatorio		
Abolición del trabajo infantil		Número total o porcentaje de operaciones expuestas a evaluación de derechos humanos o evaluaciones de impactos en estos por país. Y si los empleados reciben formación en políticas o procedimientos sobre el tema.	

IV. Información relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno

En este sentido, la Ley requiere informar acerca de las medidas adoptadas para prevenir y luchar contra la corrupción en el ámbito empresarial. En la Tabla 9, se describen las medidas a explicar:

Tabla 9. Información relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.

Temas	Requerimientos		
	Ley 11/2018	Estándares GRI	Contenido estándar
Lucha contra la corrupción y el soborno	Medidas para prevenir la corrupción y el soborno		Casos de corrupción y medidas tomadas al respecto
	Medidas para luchar contra el blanqueo de capitales, aportaciones a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro	GRI 102, 103 y 205	Informar sobre el número total y porcentaje: - Operaciones evaluadas por riesgo de corrupción - Miembros del órgano de gobierno, empleados que han sido informados y formados sobre la política y procedimientos anticorrupción

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 11/2018 y los estándares GRI (2016)

V. Información sobre la sociedad

Por último, la Ley requiere información acerca del compromiso de la sociedad con el desarrollo sostenible tanto en sus relaciones con los proveedores y subcontratistas como con los clientes. Y también, un desglose de beneficios y pagos de impuestos por país así como las subvenciones públicas que haya recibido. En la siguiente Tabla 10, se describen los temas a tratar:

Tabla 10. Información sobre la sociedad según la Ley 11/2018 y los estándares GRI.

Temas	Requerimientos		
	Ley 11/2018	Estándares GRI	Contenido estándar
Compromisos con el desarrollo sostenible	Impacto en el empleo y desarrollo local		Porcentaje del presupuesto de adquisiciones a proveedores locales.
	Impacto en las poblaciones locales y en el territorio		Operaciones con colaboración de la comunidad local.
	Relaciones con las comunidades locales y modalidades de diálogo con estos	GRI 102, 103, 204, y 413	Evaluaciones del impacto y programas de desarrollo.
	Acciones de asociación o patrocinio		En caso de impacto negativo, indicar la ubicación de las operaciones y el motivo.
Subcontratación y	Inclusión en la política de compras de cuestiones sociales	GRI 102, 308 y 414	Porcentaje de proveedores nuevos valorados y seleccionados según los

	Igualdad de género y ambientales		critérios ambientales y sociales implementados en la organización.
	Relación con proveedores y subcontratistas y su responsabilidad social y ambiental		Impactos negativos identificados en la cadena de suministros y las medidas que se hayan tomado.
	Sistemas de supervisión y auditorías		
Consumidores	Medidas para la salud y seguridad	GRI 103, 416, 417 y 418	Porcentaje de categorías de productos y servicios que han sido evaluados por su impacto en la salud y seguridad.
	Sistemas de reclamación		Número de casos de incumplimientos de las normativas correspondientes en el periodo.
	Quejas recibidas y resolución		Información necesaria sobre los procedimientos del etiquetado de los productos.
			Número total de reclamaciones relaciones con la violación de la privacidad de los clientes.
Información fiscal	Beneficios obtenidos por país	GRI 201	Aportación de datos financieros
	Impuesto sobre beneficios pagados		
	Subvenciones públicas recibidas		

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 11/2018 y los estándares GRI (2016)

La nueva Ley solicita información adicional para las sociedades anónimas cotizadas, quienes deben realizar una descripción de su política de diversidad respecto al Consejo de Administración, el Comité de dirección y las comisiones especializadas.

La sociedad debe informar sobre la experiencia profesional, edad, género, formación y discapacidad de sus miembros, así como, los procedimientos de selección, objetivos, medidas adoptadas y sus resultados con el fin de asegurar un equilibrio entre hombres y mujeres. También, deberá indicar si se facilitó información a los accionistas acerca de los objetivos y criterios de diversidad empleados para elegir o renovar los miembros de estos consejos y comités. Si no existiesen dichas políticas, la sociedad ofrecerá un motivo claro que justifique dicho aspecto.

5. Verificación y publicación del EINF

Una vez elaborado el informe proceden tres fases más: la verificación del EINF, la aprobación por la Junta General y el depósito de los documentos y su publicación.

En primer lugar, el órgano de gobierno es el encargado de formular el EINF quién además debe de determinar de qué forma presentarlo. Existe hasta tres posibilidades:

- Incluirlo dentro del Informe de Gestión en un capítulo separado.
- Presentarlo como un documento separado llamado “Estado de Información no Financiera”, indicando expresamente que forma parte del Informe de Gestión.
- Incluirlo dentro del Informe Integrado o Anual como parte de éste, no separado.

Luego, el informe debe ser examinado por un prestador independiente de servicios de verificación, según indica la Ley.

En definitiva, los administradores tienen un plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio para formular todos los estados contables a presentar en el Registro Mercantil, entre ellas, el EINF. La información debe ser aprobada y firmada por los administradores en la Junta General de Accionistas, el EINF será presentado como un punto separado del orden del día. Además, la empresa está obligada a publicar el informe en su página web en los seis meses posteriores a la fecha de cierre y por un periodo de cinco años.

5.1 Implicación para los auditores externos

Una de las grandes novedades que trajo la Ley 11/2018 es la obligación de verificar el Estado de Información no Financiera por parte de un “*prestador independiente de servicios de verificación*”, pero este no se encuentra definido. Tal vez esta figura podría cubrirse con profesionales capacitados, con formación y experiencia, como los auditores, economistas o expertos contables.

El 13 de febrero de 2019, el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) respondió a una consulta sobre si el auditor de cuentas podría ser el verificador del EINF o qué condiciones debía reunir este. Este interpretó que al no encontrarse reguladas las condiciones que debe reunir el verificador, no existe ningún impedimento para que el auditor de las cuentas anuales efectuase dicha verificación, al menos hasta que no se apruebe una regulación específica en la materia.

Ahora bien, es necesario aclarar la existencia de dos escenarios:

- El auditor de cuentas anuales no es el verificador del EINF.

En este caso, según el artículo 35 modificado, Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, el trabajo de auditor se reduciría a comprobar únicamente que el EINF esté incluido en el Informe de Gestión, o bien, que en este exista la referencia correspondiente al informe separado. En caso contrario, deberá indicarlo en el informe de auditoría.

Pero ¿puede asesorar o ayudar a elaborar el EINF a la empresa? Según el artículo 14, Ley de Auditoría de Cuentas, no pueden participar de ninguna manera en la toma de decisiones o la gestión, pero no se prohíbe el asesoramiento, informar sobre la normativa al respecto del EINF. La misma limitación se le impondría al verificador del EINF, si es distinto al auditor de

cuentas, siguiendo el estándar de ética de la sección 291 de IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants).

- El auditor de cuentas anuales es el verificador del EINF.

Dicha verificación formaría parte de un encargo independiente. La guía de actuación nº14 elaborado por el CGE (2019) define este concepto como *“aquel en el que un profesional tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada para expresar una conclusión cuyo fin es aumentar el grado de confianza de los usuarios a quien se destina el informe”*

Según el nivel de riesgo del encargo, el momento de realización, la naturaleza y la extensión de los procedimientos aplicados se puede ofrecer un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada.

En el caso de un encargo de seguridad limitada, el auditor deberá de determinar, con seguridad limitada, si el informe está libre de incorrecciones materiales. El trabajo del auditor es comprobar que el EINF esté elaborado de acuerdo, considerando el análisis de la materialidad realizada por la empresa, con la normativa vigente.

El CGE (2019) enumera los procedimientos mínimos de verificación:

- a) Uniformidad en la aplicación de los criterios
- b) Adecuación de los criterios aplicados
- c) Si se ha incluido toda la información según lo exigido por la normativa y la materialidad determinada por la empresa
- d) Análisis del proceso de elaboración del informe
- e) Correcta presentación y desglose

Siempre deberá identificar tanto en el informe de verificación como en la carta de encargo el alcance de la verificación realizada. Hay que tener en cuenta que antes de la entrada en vigor de la Ley 11/2018 algunas empresas elaboraban y publicaban voluntariamente información no financiera llamados “Memoria de Responsabilidad Social” o “Memoria de Sostenibilidad”, con contenido mayor al requerido, por ello el auditor debe considerar si incluir un párrafo en el informe de verificación el alcance de su trabajo.

En cualquier caso, se recomienda incluir en el EINF una tabla de contenido que permita identificar los contenidos requeridos por la normativa.

Si bien la información no es presentada de forma adecuada o suficientemente clara para el usuario, el profesional podrá pedir su modificación y en caso de negativa por parte de la empresa debe hacer mención de ello en el informe de verificación. Y si la información incluida en el EINF no cumple con los criterios de materialidad, comparabilidad, fiabilidad, relevancia y/o bien no cumplen con los requisitos normativos no podrá ser objeto de verificación, por lo cual, deberá incluirse en el informe de verificación un párrafo delimitando el alcance del trabajo realizado. Si la limitación fuese generalizada y el auditor no podría realizar el trabajo tampoco podría emitir informe alguno.

6. Retos de las empresas en la elaboración de informe

Como ya hemos mencionado en el presente trabajo, las grandes empresas ya venían reportando información no financiera. Estas, seguramente, disponen de una buena gestión de la organización para recopilar y publicar información de calidad. Aspecto que posiblemente otras empresas de menor dimensión no disponen.

Según Ernst & Young (2018), los principales retos a los que se enfrenta una empresa, sobre todo aquellas que se han visto obligadas a formular por primera vez el EINF, son:

- Concretar la gobernanza, los sistemas de control y procesos de recopilación de datos.
- Organizar las diferentes áreas encargadas de recoger la información
- Obtener una alta implicación del alta de la dirección
- Alinear el informe con estándares internacionalmente reconocidos e implantar metodologías de cálculo para datos no financieros.

El Col·legi de Auditors Jurats de Catalunya (2019) añade que estas empresas también se enfrentan al desconocimiento de la normativa vigente en materia de información no financiera, la empresa no está acostumbrada a tratar con datos no financieros. Algunas empresas que, se han visto obligadas a formular el EINF con la entrada en vigor de la Ley 11/2018, no han dispuesto de tiempo suficiente para recoger toda la información que requiere la normativa, lo cual añade complejidad y baja calidad de los datos. Además de que, no todas las empresas poseen procesos de gestión de datos automatizados y un sólido control interno, y por eso implica un mayor esfuerzo y necesidad de invertir en un gran número de recursos, inclusive económicos.

Salido et al. (2018) manifiestan que la empresa está expuesta a otros riesgos como el enfoque inadecuado de la responsabilidad social, la generación de expectativas irreales e incremento de costes a corto plazo. Aunque estos podrían mitigar con una adecuada planificación estratégica.

Los autores también quieren destacar las ventajas de revelar información no financiera como la mejora de la imagen y reputación de la empresa, diferenciación y mejora de la competitividad, mayor satisfacción de los grupos de interés, cumplimiento de la legalidad y supervivencia a largo plazo.

7. Conclusiones

Aunque los informes sobre información no financiera no son un nuevo fenómeno, cada vez son más las sociedades que han sucumbido a la demanda de información transparente de un mercado globalizado y en continuo cambio. El legislativo español ha ido más allá del marco establecido por la Directiva 2014/95/EU, implantando un nuevo modelo informativo para un amplio número de empresas.

Aunque muchas sociedades obligadas a formular el EINF por primera vez desde la entrada en vigor de la Ley 11/2018, se han visto en contratiempo para adaptarse a la normativa dado que esta exige abundante información acerca de aspectos medioambientales, sociales, medidas para prevenir y combatir la corrupción y el soborno y sobre la sociedad. Además, a partir de 2021 se sumarán más empresas que tendrán que prepararse sobre cómo obtener, tratar y reportar la información y en muchos casos cómo adaptar sus sistemas de información para dicho fin.

El diseño del proceso de elaboración del informe debe estar asentado en una base sólida donde se definan las responsabilidades de cada área encargada de recoger información, los procesos de recopilación de información, la metodología de cálculo para datos no financieros y la materialidad del informe.

Los marcos internacionales de referencia propuestos por la Ley, son un gran apoyo a la hora de revelar la información no financiera, entre ellos, el más extendido son los estándares elaborados por Global Reporting Initiative (GRI). Proporciona un lenguaje común para las empresas y usuarios del informe para comprender y comparar información no financiera, así como, herramientas para la planificación, medición, evaluación y comunicación de los impactos. De este modo, permite la divulgación de información de calidad, una mayor transparencia y responsabilidad de las organizaciones.

Previo paso a la aprobación y depósito de los estados contables, incluyendo el EINF, la información no financiera revelada por la sociedad tiene que ser verificada por un “*prestador independiente de servicios de verificación*”, un paso que trasciende al marco normativo de la Directiva europea. De esta manera, el legislativo español intenta velar por la veracidad de la información a fin de que se compruebe la adecuación y uniformidad de los criterios de la sociedad, el proceso de elaboración establecido, la materialidad de la información y si esta cumple con lo requerido por la normativa vigente, así como, su correcta presentación y desglose.

Sin embargo, la Ley no especifica las características de la figura del verificador, cuestión que ha tenido que aclarar el ICAC. Según este organismo, es recomendable que el verificador del informe sea el auditor dado que tiene un previo conocimiento de la sociedad y su actividad y también está perfectamente capacitado como profesional. Aun así, el auditor no es experto en todas las materias a tratar por lo que deberá colaborar con profesionales especializados.

Del mismo modo que las sociedades obligadas a formular el EINF por primera deben informarse acerca de cómo elaborar el informe, los auditores, sobre todo los pequeños despachos profesionales, también deberán formarse y actualizarse

a través de las guías de actuación que vaya publicando el Consejo General de Economistas de España.

Sin duda, el papel del verificador del EINF es una actividad que aún está pendiente de regular y es posible que a través de la práctica y la estandarización de los trabajos del auditor se alcance los objetivos de calidad de la información no financiera.

En conclusión, una mayor transparencia por parte de la sociedad no solo contribuye a largo plazo un crecimiento económico sostenible sino también a la misma empresa. Mejora tanto el control, la gestión y el rendimiento de sus actividades como su competitividad a través de la diferenciación del resto de empresas.

Bibliografía

BOICAC 117/MARZO 2019, publicada en la web del ICAC el 13 de febrero de 2019. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=605>

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya. (2019). **Información no financiera. Transparencia y sostenibilidad**. Revista L'Auditor, nº85.

Consejo General de Economistas de España (2019). **Guía de Actuación: Informe de verificación independiente de Estado de Información No Financiera (Cuentas anuales individuales y cuentas anuales consolidadas)**. EC Economistas Consejo General. Guía nº14.

Eccles, R.; Serafeim, G. & Krzus, M. (2011). **Market Interest in Nonfinancial Information**. Journal of Applied Corporate Finance. Volume 23 Number 4.

Endesa Energía, S.A. (2018). **Seeding Energies. Informe de Sostenibilidad 2018**. Recuperado de <https://www.endesa.com/content/dam/enel-es/home/inversores/gobiernocorporativo/juntagenerales/documentos/junta-general-ordinaria-2019/16%20B%20Informe%20Sostenibilidad%202018.pdf>

Ernst & Young. (2018). **Novedades sobre información financiera y diversidad**. ERNST & YOUNG, S.L.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA). (2014). **Non-Financial Reporting: Building trust with internal Audit**. Recuperado de https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf

García, R. (2006). **Las normas internaciones de contabilidad adoptadas por la UE. Génesis, adopción por la UE e implantación en España**. Actualidad Jurídica Uría Menéndez 13.

Global Reporting Initiative (GRI). (2013). **Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad**. Recuperado de <https://www.cavala.es/pdf/GUIA-ELABORACION-MENORIAS-SOSTENIBILIDAD-G4-MANUAL-APLICACION.PDF>

Global Reporting Initiative (GRI). (2016). **Estándares GRI (serie 100-400)**. Global Sustainability Standards Board (GSSB).

Instituto de Auditores Internos de España. (2018). **Auditoría interna y la información no financiera**. Recuperado de https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/fabrica-info-no-financiera.original.pdf

Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

Marín, S.; Ortiz, E.; Santos, J.M. (2019). **Guía de Elaboración del Estado de Información No Financiera (Cuentas anuales individuales y cuentas anuales consolidadas)**. EC Economistas Consejo General. Guía nº 1.

Mercadona, S.A. (2018). **Estado de Información no financiera**. Recuperado de <https://info.mercadona.es/document/es/estado-de-informacion-no-financiera-mercadona-2018.pdf>

Ortiz, E. & Marín, S. (2016). **Información no financiera y globalización empresarial**. Journal, 16-36.

Pacto Mundial. (s.f.). **Pacto Mundial. Red Española**. Recuperado de <https://www.pactomundial.org/pacto-mundial-de-las-naciones-unidas/>

Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

Salido, P.M.; Santos, J.M.; Gracia, M.D. (2018). **Información no financiera como herramienta de transparencia**. Razón Hist., 2, 116–132.

The International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013). **About the integrated reporting**. Recuperado de <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>