

# Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso 2020-2021

## **TRABAJO FIN DE GRADO**

***“GUIA DE ACTUACION DEL AUDITOR  
PARA LA VERIFICACION DE  
INFORMACION NO FINANCIERA A  
TRAVES DE PRUEBAS SUSTANTIVAS:  
Indicadores de cuestiones sociales,  
Medioambientales y de Gobierno  
Corporativo”***

Autor: Unai Alvarez Garaizabal

Director: Javier Corral Lage

En Bilbao, a 23 de junio de 2021

# INDICE DE CONTENIDO

<b>1. INTRODUCCION .....</b>	<b>5</b>
<b>2. OBJETO DEL TRABAJO .....</b>	<b>5</b>
<b>3. MOTIVACION.....</b>	<b>5</b>
<b>4. DESCRIPCION DE LA METODOLOGIA UTILIZADA .....</b>	<b>5</b>
<b>5. SOSTENIBILIDAD E INFORMES DE SOSTENIBILIDAD .....</b>	<b>6</b>
5.1 SOSTENIBILIDAD .....	6
5.1.1 Marco teórico y conceptual: antecedentes y estado actual .....	6
5.1.2 Concepto de sostenibilidad en la actualidad .....	9
5.2 INFORMES SOSTENIBILIDAD .....	11
5.2.1 Informe Integrado (Integrated Report).....	11
5.2.2 Modelo AECA.....	12
5.2.3 GRI Standars .....	14
5.2.4 Otros Informes.....	15
<b>6. MARCO REGULADOR DE LA EMISION DE INFORMACION NO FINANCIERA .....</b>	<b>17</b>
6.1 DIRECTIVA 2014/95/UE .....	17
6.2 LEY 11/2018 .....	18
<b>7. GUIA DE ACTUACION DEL AUDITOR PARA LA VERIFICACION DEL ESTADO DE INFORMACION NO FINANCIERA A TRAVES DE PRUEBAS SUSTANTIVAS: INDICADORES SOCIALES, INDICADORES DE GOBIERNO CORPORATIVO E INDICADORES DE MEDIOAMBIENTE .....</b>	<b>22</b>
7.1 INDICADORES SOCIALES .....	23
7.1.1 Indicadores de Capital Humano.....	24
7.1.2 Indicadores de Capital Social .....	30
7.1.3Indicadores de Derechos Humanos, Anticorrupción y Soborno.....	32
7.2 INDICADORES DE GOBIERNO CORPORATIVO .....	35
7.3 INDICADORES DE MEDIOAMBIENTE .....	39
7.3.1 Indicadores de Eficiencia Energética y Emisiones.....	39
7.3.2 Indicadores de Eficiencia de Gestión de Residuos .....	41
<b>8. CONCLUSIONES ALCANZADAS .....</b>	<b>43</b>
<b>9. LIMITACIONES AL ALCANCE.....</b>	<b>44</b>
<b>10. FUTURAS LINEAS DE INVESTIGACION .....</b>	<b>44</b>
<b>11.NORMATIVA LEGAL .....</b>	<b>44</b>
<b>12. BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>45</b>
<b>13. ENLACES DE INTERES .....</b>	<b>46</b>

## RESUMEN DEL TRABAJO PRESENTADO

Unai Alvarez Garaizabal

UPV/EHU

Las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y las comanditarias por acciones, tienen obligación de presentar un Estado de Información No Financiera en formato libre siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en la 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 (en adelante Ley 11/2018). Dichos requisitos serán concretados y desarrollados a lo largo de este trabajo. Dado que el formato del Estado de Información No financiera es de libre presentación y es un informe que tiene que ser verificado por un verificador externo, en el presente trabajo se realiza una guía de actuación para los auditores a través de pruebas sustantivas, con el objetivo de aportar ideas y procedimientos claros a la hora de proceder a la verificación de estos informes. Con carácter habitual, ya que es una práctica extendida, las sociedades presentan la información a través de indicadores publicados por diversas entidades nacionales e internacionales. En este contexto, el trabajo se centra en crear la guía de actuación a través de pruebas sustantivas para los indicadores creados por AECA. Merece especial atención o hincapié el papel que juega el auditor o verificador (externo) en la verificación del Estado de Información No Financiera.

**Palabras Clave:** AECA, Estado de Información No Financiera, auditor, verificador externo, sostenibilidad, Gobierno Corporativo, medioambiente.

## AURKEZTUTAKO LANAREN LABURPENA

Unai Alvarez Garaizabal

UPV/EHU

Sozietate anonimoek, erantzukizun mugatukoek eta akzioen bidezko sozietate komanditarioek, informazio ez-finantzarioko egoera bat formatu librean aurkezteko betebeharra dute, baldin eta abenduaren 28ko 11/2018 Legean, Merkataritza Kodea, uztailearen 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Kapital Sozietateen Legearen testu batagina eta uztailearen 20ko 22/2015 Legea aldatzen dituen, Informazio ez-finantzarioaren eta aniztasunaren arloan (aurrerantzean, 11/2018 Legea) ezarritako baldintzak betetzen badituzte. Baldintza horiek lan honetan zehaztu eta garatuko dira. Informazio ez-finantzarioaren egoera orriaren formatua askatasunez aurkeztekoa denez eta kanpoko egiaztatzaile batek egiaztatu behar duenez, lan honetan ikuskatzaileentzako jarduera-gida bat egiten da, proba substantiboen bidez, txosten horiek egiaztatzeko orduan ideia eta prozedura argiak emateko. Eskuarki, praktika hedatua denez, sozietateek nazioko eta nazioarteko hainbat erakundek argitaratutako adierazleen bidez aurkezten dute informazioa. Testuinguru horretan, lanaren ardatza jarduera-gida

sortzea da, AECAk sortutako adierazleerako proba substantiboen bidez. Arreta berezia merezi du auditoreak edo egiaztatzaileak (kanpokoak) informazio ez-finantzarioaren egoera egiaztatzean duen eginkizunak.

**Funtsezko hitzak:** AECA, informazio ez-finantzarioaren egoera orria, auditorea, kanpogiaztatzailea, jasangarritasuna, Gobernu Korporatiboa, ingurumena.

## **SUMMARY OF THE WORK PRESENTED**

**Unai Alvarez Garaizabal**

UPV/EHU

Corporations, limited liability companies and limited partnerships by shares are required to present a Statement of Non-Financial Information in free format provided that they comply with the requirements established in Law 11/2018, of December 28, which amends the Commercial Code, the revised text of the Capital Companies Act approved by Royal Legislative Decree 1/2010, of July 2, and Law 22/2015, of July 20, on Auditing of Accounts, in matters of non-financial information and diversity (hereinafter Law 11/2018). Said requirements will be specified and developed throughout this work. Given that the Statement of Non-Financial Information is freely presented and is a report that has to be verified by an external verifier, in this work an action guide for auditors is made through substantive tests, with the aim of providing clear ideas and procedures when proceeding to the verification of these reports. It is common practice for companies to present information through indicators published by various national and international entities. In this context, the work is focused on creating the performance guide through substantive tests for the indicators created by AECA. The role played by the auditor or (external) verifier in the verification of the Statement of Non-Financial Information deserves special attention or emphasis.

**Key words:** AECA, Non-Financial Information Statement, auditor, external verifier, sustainability, Corporate Governance, environment.

## 1. INTRODUCCION

La información no financiera, es información que se puede presentar bien dentro del informe de gestión como un capítulo separado, quedando este claramente identificado, o en un documento separado, teniendo que indicar de forma expresa que esta información forma parte del informe de gestión.

Este trabajo se centrará expresamente en el Estado de Información No Financiera. Para ello, se analizarán los diferentes modelos de memorias de sostenibilidad para, por último, realizar la guía de actuación para el auditor para la verificación de información no financiera a través de pruebas sustantivas en base al modelo presentado por AECA.

## 2. OBJETO DEL TRABAJO

El objeto principal del trabajo es crear una guía de verificación de la información no financiera, centrándose especialmente en la verificación de las materias que se especifican en la Ley 11/2018. Estas materias son las políticas medioambientales, los empleados, los derechos humanos, las medidas contra la corrupción y otros aspectos.

Se podrán considerar como objetivos secundarios del trabajo los siguientes:

- Conocer las leyes que regulan la información no financiera.
- Conocer las nuevas necesidades de los inversores a la hora de tomar decisiones teniendo en cuenta la información proporcionada por las sociedades.
- Conocer las perspectivas de futuro de las sociedades y su compromiso con la sociedad.

## 3. MOTIVACION

Tras cursar la asignatura **contabilidad avanzada** donde en el segundo módulo de la asignatura se trata el informe de gobierno corporativo, así como el informe de gestión y su relación con la información que deben de emitir las sociedades en función de sus características, se ha considerado una opción muy interesante enfocar el Trabajo de Fin de Grado en el ámbito de la Información No Financiera, ya que se ha visto la oportunidad de aprender y evolucionar en un tema en auge y el cual se considera que será de vital importancia en el futuro de cara a validar la transparencia e integridad de las sociedades.

## 4. DESCRIPCION DE LA METODOLOGIA UTILIZADA

Para la realización de la guía de actuación, se han seleccionado los indicadores ESG (Enviromental, Social and Governance) del cuadro integrado de AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) y se utiliza en todo momento

metodología cualitativa (estudio de campo). Se han tenido en consideración las materias citadas en la Ley 11/ 2018 y el cuadro integrado, que para realizar dicho cuadro se basa en lo dispuesto en la comunicación de la Comisión Europea, Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera) (2017/C 215/01).

## 5. SOSTENIBILIDAD E INFORMES DE SOSTENIBILIDAD

En el presente apartado (capítulo) de **Sostenibilidad e Informes de Sostenibilidad** se presentará el concepto de la sostenibilidad, su evolución y los informes más empleados por las sociedades a nivel nacional e internacional para emitir Información No Financiera.

### 5.1 Sostenibilidad

En el (sub) apartado de **Sostenibilidad** se comienza presentando el marco teórico y conceptual para después, centrarse en los informes actuales para la presentación de información no financiera.

#### 5.1.1 Marco teórico y conceptual: antecedentes y estado actual

El concepto de desarrollo sostenible o sostenibilidad nunca ha sido un concepto estático, sino todo lo contrario, se trata de un término que ha ido evolucionando a medida que las necesidades sociales, económicas, científicas y tecnológicas evolucionaban. Hoy es el día en el que no se puede hablar de un modelo claro y definido, aunque es un concepto que siempre se ha movido en una misma dirección, el progreso social y económico en armonía con la naturaleza y la sociedad (Saura y Hernández, 2008).

Los antecedentes del concepto de sostenibilidad se sitúan en los años 1960 y 1970 originada por el aumento de la contaminación mundial debido a la globalización y el fuerte crecimiento industrial basada en energías fósiles. Muchos expertos como Pilar Saura Calisto y María Ángeles Hernández Prados (2008), definen este modelo de sostenibilidad como “Modelo de Sostenibilidad centrado en aspectos físicos-naturales”. En esta época se comienzan a dar los primeros pactos internacionales en materia de sostenibilidad y se comienza a sensibilizar a la población en dicha materia. Estos primeros pactos son el “Convenio de Oslo para Atlántico Norte, 1972” y el “Convenio de Londres, 1973”. Los mencionados pactos surgen de la preocupación por parte de algunos sectores de la sociedad del modelo producción del tejido industrial mundial creado tras la segunda guerra mundial para el rápido crecimiento industrial y económico. De la mano de los primeros pactos mencionados previamente, en junio de 1972 se produce la conferencia de Naciones Unidas sobre el Medioambiente. Esta conferencia se considera una de las primeras declaraciones de intenciones en materia de sostenibilidad por parte de las Naciones Unidas, ya que, se establecen 26 principios básicos y se plantea por primera vez

que la destrucción del medioambiente es un problema cuyos principales causantes son las naciones industrializadas, que estaban llevando a cabo un progreso económico a costa de los recursos naturales.

A raíz de esta conferencia, se empieza a concienciar la sociedad a nivel internacional de la problemática de la degradación del medioambiente en consecuencia del modelo de producción nada sostenible de la época (Vilches y Gil, 2015).

En este contexto, en octubre de 1972, se produce la conocida “Cumbre de París”, liderada por los principales jefes de estado europeos de la que nace la primera iniciativa de materializar el primer programa de acción en materia de sostenibilidad. A modo de sintetizar los movimientos producidos en esta primera fase, las expertas en sostenibilidad Pilar Saura Calixto y María Hernández Prados (2008) elaboran la siguiente tabla:

MODELO DE SOSTENIBILIDAD CENTRADO FUNDAMENTALMENTE EN ASPECTOS FÍSICO-NATURALES DEL MEDIO

Años	Situación	Foros	Planteamientos y recomendaciones
50-60-70	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aumento de contaminación</li> <li>- Concienciación sobre la degradación del medio ambiente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tratados fundacionales de las Comunidades Europeas (CEE, 1950)</li> <li>- Iniciativa del Parlamento Europeo sobre contaminación atmosférica (1968)</li> <li>- Convenio de Oslo para el Atlántico Norte (1972)</li> <li>- Conferencia de Naciones Unidas sobre Medio Ambiente. Estocolmo (1972)</li> <li>- Cumbre de París (1972)</li> <li>- Convenio de Londres (1973)</li> <li>- Primer Programa Plurianual Comunitario en materia de Medio Ambiente (1973 a 1977)</li> <li>- Segundo Programa Plurianual Comunitario en materia de Medio Ambiente (1977 a 1982)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prevenir la contaminación por vertidos al mar</li> <li>- Prestar mayor atención a las consecuencias de nuestros actos y sus consecuencias para el medio ambiente</li> <li>- Analizar política y legislación medioambiental en los Estados miembros sobre la lucha contra la contaminación atmosférica, hídrica y acústica</li> <li>- Proteger los recursos naturales en beneficio de generaciones presentes y futuras</li> </ul>

Fuente: Saura y Hernández (2008)

Tras el avance realizado con las diferentes cumbres y convenios, la sociedad empieza a estar cada vez más concienciada, y con el Tercer Programa Comunitario de Acción en materia de medioambiente, entre 1983 y 1986, en la comunidad internacional se empiezan a hacer popular las ideas de reducción de toda forma de polución, contaminación o atentado contra el medio atmosférico hasta niveles que supongan una medida admisible para la humanidad, economizar ciertas materias primas no renovables y afrontar el reciclado de desechos y la exploración de alternativas menos contaminantes. Se entiende que en esta época se trata de un “Modelo de Sostenibilidad centrado en la conservación y protección de recursos naturales, fauna y flora” (Saura y Hernández, 2008).

En esta línea, en julio de 1987, se da uno de los sucesos más relevantes para la evolución de la sostenibilidad a nivel europeo, ya que se produce la primera modificación del “Tratado de Roma” por el “Acta Única Europea”. A través de esta modificación legal, se articula la base jurídica para el desarrollo de leyes comunitarias en materia de sostenibilidad y medioambiente.

Tras estos acontecimientos históricos, la sostenibilidad empieza a ser un término de interés general, y se comienzan a realizar esfuerzos para tratar de comenzar a involucrar a la sociedad en una revolución sostenible. Es por ello, que en 1987 la Comisión Mundial para el Medioambiente y el Desarrollo, formada por más de 100 expertos en la materia y liderado por la ministra de Noruega Gro Harlem Brundtland, elaboran el “Informe Brundtland” (Brundtland, Khalid, Agnelli, Al-Athel, y Chidzero, 1987) donde se contrasta y evidencia la postura del desarrollo económico de la época con el desarrollo de sostenibilidad ambiental. Dicho informe, tomó el nombre de “Our Common Future”, ya que se trataba de un informe con un objetivo social de futuro. Por primera vez se empiezan a mencionar las ideas que la búsqueda del desarrollo sostenible demanda: un sistema político que atestigüe la participación ciudadana eficiente en la toma de decisiones; un sistema económico capacitado para crear excedentes y conocimiento técnico sostenido; un sistema social que prevea soluciones a las tensiones originadas por un desarrollo discordante; un sistema de producción que respete la obligación de preservar la base ecológica para el desarrollo; un sistema tecnológico que pueda contribuir continuamente nuevas soluciones; un sistema internacional que fomente modelos sostenibles de comercio y finanzas y un sistema administrativo flexible con capacidad de corregirse así mismo (Brundtland, Khalid, Agnelli, Al-Athel, y Chidzero, 1987).

Con la fuerte movilización internacional y un concepto en pleno auge como es el de la sostenibilidad, la comunidad internacional se percató de que, para conseguir avances en el futuro, la sensibilización debe comenzar en las bases de la sociedad, es decir, introduciendo el concepto en el ámbito de la educación. De esta manera, en mayo de 1988 los ministros de la CEE de educación, celebran un consejo donde elabora una resolución sobre la educación en materia de medioambiente (Saura y Hernández, 2008). A modo de sintetizar los movimientos producidos en esta fase, las expertas en sostenibilidad Pilar Saura Calixto y María Hernández Prados (2008) elaboran la siguiente tabla:



MODELO DE SOSTENIBILIDAD CENTRADO FUNDAMENTALMENTE EN LA CONSERVACIÓN Y PROTECCIÓN DE RECURSOS NATURALES, FAUNA Y FLORA

Años	Situación	Foros	Planteamientos y recomendaciones
70-80	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Concienciación sobre la necesidad de protección y conservación del medio ambiente</li> <li>- Planteamiento global del carácter de los problemas ambientales</li> <li>- Defensa del planeta desde el punto de vista ecológico</li> <li>- Centralidad del problema ambiental en la naturaleza. Planteamientos cercanos a la idea de que el crecimiento de la economía es ilimitado</li> <li>- Preocupación por el desarrollo de países más vulnerables desde la perspectiva ambiental</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tercer Programa Comunitario de Acción en materia de Medio Ambiente (1983 a 1986)</li> <li>- Primera modificación del Tratado de Roma por el Acta Única Europea</li> <li>- <i>Informe Brundtland</i>. «Nuestro Futuro Común». Comisión Mundial para el Medio Ambiente y Desarrollo (1987)</li> <li>- Resolución sobre la Educación en Materia de Medio Ambiente. Ministros de Educación reunidos en Consejo (1988)</li> <li>- Cuarto Programa Comunitario de Acción en Materia de Medio Ambiente (1987 a 1992)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Es preciso proteger el medio ambiente a nivel mundial</li> <li>- Elaboración de Programas para la intervención en materia de medio ambiente</li> <li>- Se propone una estrategia global para el logro del desarrollo sostenible a partir de la cooperación mundial</li> <li>- Se considera el crecimiento económico como algo ilimitado</li> <li>- Se propone una política ambiental preventiva. La prevención se constituye en objetivo básico</li> <li>- Se recomienda evitar daños al equilibrio ecológico con la explotación de recursos naturales</li> <li>- Es preciso aplicar el conocimiento científico para lograr acciones eficaces</li> <li>- Se establece el principio de subsidiariedad</li> <li>- Es preciso coordinar políticas nacionales con las comunitarias, sobre medio ambiente</li> <li>- Redefinir principios y objetivos básicos de la política ambiental</li> <li>- Sensibilizar de cara a los problemas relativos a la conservación y mejora del medio ambiente</li> <li>- Fomento de la formación y educación en materia de medio ambiente</li> <li>- Se establecen los principios sobre derechos y responsabilidades de las naciones en el progreso y bienestar de la humanidad</li> <li>- Integración en las legislaciones comunitaria y nacional de las exigencias ambientales</li> <li>- Reducción de la contaminación</li> </ul>

Fuente: Saura y Hernández (2008)

### 5.1.2 Concepto de sostenibilidad en la actualidad

En la actualidad, se relaciona la sostenibilidad con los objetivos de desarrollo sostenible y con la agenda 2030.

La agenda 2030 se aprobó el 25 de septiembre de 2015 en la Asamblea General de las Naciones Unidas con el principal objetivo y con el propósito de dar un giro sin precedentes al modelo social, económico y cultural. En la propia resolución aprobada por la asamblea el 25 de septiembre de 2015 se menciona lo siguiente:

En estos Objetivos y metas exponemos una visión de futuro sumamente ambiciosa y transformativa. Aspiramos a un mundo sin pobreza, hambre, enfermedades ni privaciones, donde todas las formas de vida puedan prosperar; un mundo sin temor ni violencia; un mundo en el que la alfabetización sea universal, con acceso equitativo y generalizado a una educación de calidad en todos los niveles, a la atención sanitaria y la protección social, y donde esté garantizado el bienestar físico, mental y social; un mundo en el que reafirmemos nuestros compromisos

sobre el derecho humano al agua potable y al saneamiento, donde haya mejor higiene y los alimentos sean suficientes, inocuos, asequibles y nutritivos; un mundo cuyos hábitats humanos sean seguros, resilientes y sostenibles y donde haya acceso universal a un suministro de energía asequible, fiable y sostenible (ONU, 2015, p.4).

Esta afirmación deja claro cuáles son los objetivos y el camino a seguir y para ello, la agenda 2030 desarrolla **17 ODS** (Objetivos de desarrollo sostenible) y **169 metas** a alcanzar.



Fuente: ONU, 2020

En este contexto, el compromiso adquirido por los 193 países que firman el tratado, comienzan a desarrollarse diferentes herramientas para poder hacer frente al plan ambicioso y necesario presentado y aprobado en las Naciones Unidas. Se comienzan a aprobar leyes en diferentes países del mundo para nutrir los objetivos de una base legal y jurídica. La Unión Europea, presenta diferentes Directivas como la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014 que es traspuesta por diferentes países que componen la Unión. Este, entre otros, es el caso de España, que tras trasponer la mencionada Directiva, comienza a elaborar un proyecto de Ley que con el transcurso de los años deriva en la 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 Real Decreto Legislativo 1/2020 de 2 de julio y la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas den materia de información no financiera y diversidad.

Se analizará en el capítulo VI la directiva de la Unión Europea y la Ley 11/2018 mencionadas en el párrafo anterior.

Adicionalmente, cabe destacar el papel fundamental que juega la sostenibilidad en la economía del siglo XXI. El futuro viene determinado por los 17 ODS y las 169 metas a alcanzar, y esto tiene un fuerte impacto tanto en la sociedad como en la economía. La sociedad está realizando un gran esfuerzo para conseguir alcanzar las metas propuestas,

y en esta lucha por conseguir dichas metas, el tejido empresarial juega un papel fundamental.

Por último, voces autorizadas en el ámbito de la sostenibilidad, afirman que más allá de los acuerdos realizados por los organismos internacionales, el principal aspecto para que exista desarrollo, consiste en establecer las bases del crecimiento permanente, es decir, debe de haber una economía planificada y planificada en el que el desarrollo se concibe como un proceso armónico de crecimiento (Gispert, 2005).

## 5.2 INFORMES SOSTENIBILIDAD

En el (sub) apartado de **Informes de Sostenibilidad** se presentan diferentes modelos e indicadores a la hora de presentar informes oficiales con reconocimiento nacional e internacional y los cuales las sociedades pueden emplear a la hora de presentar sus Estados de Información No Financiera.

Dado que la normativa vigente no obliga a las sociedades a presentar un tipo de informe determinado empleando unos indicadores determinados, estas, a la hora de redactar el informe anual de Información No Financiera, tienen la oportunidad de escoger los indicadores que mejor se adapten al tipo de información que quieran presentar. Cabe destacar que la información que las entidades presentan puede variar mucho en función de los indicadores seleccionados por las mismas.

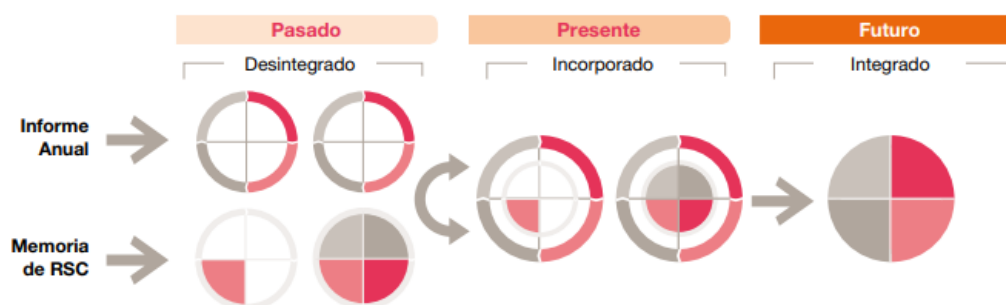
A este respecto, se conocen una gran variedad de estados que proporcionan información sobre sostenibilidad a la hora de presentar la información no financiera, siendo estos de libre elección para las sociedades. Ejemplo de dichos informes son tales como el **Informe Integrado (Integrated report)**, **Modelo de AECA**, **GRI Standards** y los mencionados en el apartado **Otros informes**.

### 5.2.1 Informe Integrado (Integrated Report)

El informe integrado, también conocido como Integrated Report, nace del descontento generalizado de los sistemas tradicionales de reporting que no son los más apropiados para incluir información integrada (Chiluisa Moreno, 2016). El informe Integrado, trata de incorporar aspectos tanto financieros como no financieros en línea con la estrategia, riesgos, oportunidades y modelos de negocio a través de indicadores clave. Además, más allá de definir lo que es la información integrada, es necesario aclarar lo que esta no es (Deloitte, 2011):

- La Simple Contabilidad de árboles salvados, emisiones contaminantes o fondos donados.
- Reportar por reportar.
- Un apéndice sobre sostenibilidad del Informe Financiero o viceversa.
- Una iniciativa de marketing o propaganda que oculta una visión equilibrada de la compañía.

La principal aportación de la información integrada es el Informe Integrado. El informe que el **IIRC**, Comité Internacional del Informe Integrado, predice que se convertirá en el único informe que presentaran las sociedades. El Informe Integrado también llamado único reporte, siendo este último término la traducción literal del inglés del término empleado por los expertos Eccles y Krzus “One Report” (Eccles y Krzus, 2010) busca presentar en un mismo informe, por un lado, la información financiera que se incluye en el informe anual (Balance, Pérdidas y Ganancias, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo y Memoria) con la Información No Financiera que se incluye en la memoria de sostenibilidad o **RSC**. A través de la siguiente publicación de PWC (2015), se puede apreciar claramente la evolución de la información que históricamente han reportado las memorias anuales, su estado actual, así como lo que se predice que será el futuro.



Fuente: PWC, 2015

### 5.2.2 Modelo AECA

El modelo para presentar información integrada elaborado por AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), nace en el año 2012 de las manos de la comisión de Responsabilidad Corporativa, la comisión de nuevas tecnologías y contabilidad y la comisión de principios y normas de contabilidad con la colaboración del BBVA con el mismo objetivo del informe integrado, es decir, reportar información integrada, compuesta por información financiera como no financiera.

Dicho modelo, es considerado uno de los referentes en la geografía española a la hora de presentar información integrada, ya que es elaborado y aprobado por uno de los referentes a nivel español en materia de contabilidad y reporting. El modelo elaborado por la asociación trata de presentar indicadores que transmitan transparencia, fáciles de elaborar por las sociedades españolas y cuya elaboración no suponga un coste muy elevado. Es de destacar el último aspecto mencionado, el económico, ya que el tejido empresarial español está compuesto en gran medida por PYMES, que carecen de recursos suficientes para elaborar informes de sostenibilidad más detallados y complejos como es el caso del informe de sostenibilidad empleando los indicadores GRI. En esta línea, el informe integrado de AECA permite cumplir en gran medida con los requerimientos de la Ley 11/2018 en materia de sostenibilidad y diversidad.

En cuanto a los indicadores que propone el cuadro integrado de AECA, se ve una clara separación entre los indicadores según su naturaleza. Estos se distribuyen en 4 grupos: indicadores financieros, indicadores medioambientales, indicadores sociales e indicadores de Gobierno Corporativo (AECA, 2012). A continuación, se realizará un breve resumen que se podrá analizar más en detalle en el capítulo VI, ya que, a la hora de crear la guía para el auditor de verificación de información no financiera a través de pruebas sustantivas, se ha seleccionado el modelo de AECA como modelo de informe de sostenibilidad.

- **Indicadores financieros:** El modelo AECA presenta 16 indicadores financieros. Estos indicadores, buscan aportar información extraída de los estados financieros de la entidad de una manera clara y concisa. Aunque es cierto, que, para entender bien estos indicadores financieros, se ha de completar la lectura de estos indicadores con los estados financieros de la entidad, muestran una visión global de varios aspectos financieros de la entidad que reporta el informe integrado. Estos indicadores van desde los ingresos generados durante el ejercicio, hasta la retribución de los propietarios o información sobre impuestos sobre beneficios.
- **Indicadores medioambientales:** El modelo de AECA presenta 9 indicadores en materia de medioambiente. Estos indicadores están enfocados desde la perspectiva de la entidad que emite el informe como del consumidor del informe, ya que se presenta información clara y transparente acerca de consumo de energías, contaminación del medioambiente y residuos generados y su correspondiente proceso de eliminación.
- **Indicadores Sociales:** El modelo de AECA presenta 24 indicadores en materia de recursos humanos. Estos indicadores quedan separados en 3 subgrupos. En primer lugar, los indicadores que hacen referencia al capital humano (15), en segundo aquellos que hacen referencia al capital social (4) y por último aquellos que se refieren a los derechos humanos (5), anticorrupción y el soborno. Estos indicadores están enfocados desde la perspectiva de la entidad que emite el informe como del consumidor del informe, ya que se presenta información clara y transparente en materia de recursos humanos.
- **Indicadores de Gobierno Corporativo:** El modelo de AECA presenta 10 indicadores en materia de Gobierno Corporativo. Estos indicadores buscan aportar transparencia en un tema sensible como es el Consejo de Administración de la sociedad.

Como se menciona anteriormente, este informe de sostenibilidad queda analizado y expuesto en el capítulo VII ya que a la hora de realizar la guía para el auditor de verificación de información no financiera a través de pruebas sustantivas, es el informe de sostenibilidad sobre el cual se han propuesto las pruebas sustantivas para auditar la información no financiera. Teniendo esto en cuenta, solamente se han elaborado pruebas sustantivas para auditar los indicadores ESG, los indicadores financieros quedan excluidos ya que estos no forman parte de la información no financiera.

### 5.2.3 GRI Standars

Los indicadores GRI, de sus siglas en inglés, Global Reporting Initiative, nacen de la colaboración entre PNUMA, Programa de las Naciones Unidas para el Medioambiente creado en 1995, y la organización CERES, Coalition for Environmentally Responsible Economies con el objetivo de que las organizaciones puedan transmitir el impacto que generan en la sociedad a los Stakeholders. De la mano del Informe integrado, la iniciativa de reportar globalmente se genera, entre otros motivos, persiguiendo el objetivo de crear reportes a nivel global de un alto nivel tanto cuantitativo como cualitativo que abarque información financiera y no financiera. De esta manera, este modelo de reporte es considerado pionero en materia de memorias de sostenibilidad a nivel global (Erro, Echevarría y Sánchez, 2008).

Para proporcionar el más alto nivel de transparencia y calidad de información a los inversores, los indicadores o estándares GRI abarcan diferentes áreas, desde indicadores financieros hasta indicadores sociales, de RSC (Responsabilidad Social Corporativa) y medioambientales. En la actualidad, son los estándares más empleados por las grandes entidades, como es el caso, de la mayoría de las Entidades de Interés Público, sobre todo, en las entidades cotizadas. Debido a que es una iniciativa internacional, impulsada por un programa de las Naciones Unidas que busca la armonización de los reportes de las sociedades a través de los indicadores propuestos, es consecuente que ante la falta de otro tipo de propuesta de armonización o Ley que obligue a las sociedades a emitir los informes de sostenibilidad con determinados indicadores, sean los GRI los indicadores más empleados en las memorias de sostenibilidad (Acebedo, 2011).

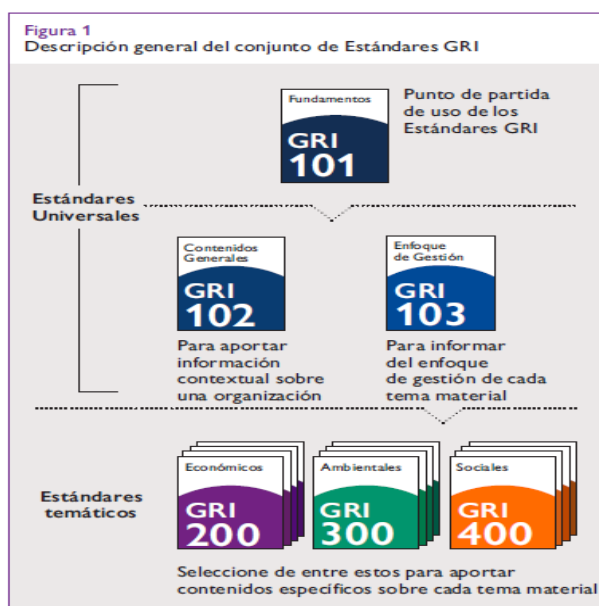
Por otra parte, centrando el análisis en las ventajas que proporciona emplear los indicadores del GRI, se presentan a continuación los diferentes bloques en los que se dividen los indicadores y se realiza un breve resumen de que engloba cada bloque. En este contexto, cabe destacar que existen los siguientes bloques (GRI, 2020):

- Bloque 1: Este primer bloque, que comprende todos los indicadores de la serie 100, también llamado el bloque de los estándares universales, busca dar información general de las sociedades, desde el objeto de la sociedad, abarcando diferentes aspectos como la misión, visión y valores, hasta dar información de los riesgos y aspectos materiales identificados durante el ejercicio.
- Bloque 2: Este segundo bloque, que comprende todos los indicadores de la serie 200, busca transmitir información financiera a través de indicadores clave. De esta manera, se les permite a las sociedades transmitir información financiera que en las memorias financieras o cuentas anuales no les es posible incluir. Los indicadores económicos se centran en transmitir información acerca de los ingresos generados, desempeño económico, presencia en el mercado, impactos económicos indirectos, prácticas de adquisición, anticorrupción, competencia desleal y fiscalidad.
- Bloque 3: Este tercer bloque, compuesto por todos los indicadores de la serie 300, busca proporcionar a los Stakeholders información muy detallada y con el máximo desglose posible, sobre todos los aspectos que tienen que ver con el medioambiente. De esta manera, se reporta información homogénea, ya que en



los indicadores se detalla claramente cuáles son las unidades de medida en la que se debe reportar la información, acerca de los recursos utilizados, residuos generados, contaminación etc.

- Bloque 4: Este último bloque, compuesto por todos los indicadores de la serie 400, busca proporcionar información al máximo detalle y desglose acerca de los aspectos relacionados con los recursos humanos de la entidad. En este contexto, a través de los indicadores de esta serie, se transmite información acerca de la plantilla, los recursos humanos con los que dispone la sociedad desglosada por edades y por sexo, políticas de conciliación entre la vida laboral y la vida personal, órganos de representación de los trabajadores, remuneraciones medias etc.



Fuente: GRI, 2020

### 5.2.4 Otros Informes

En el apartado de otros informes se mencionarán informes elaborados por entidades privadas que, partiendo de los requerimientos vigentes, elaboraron informes integrados incluyendo datos e indicadores de elaboración propia. Claros ejemplos de estos informes integrados son los elaborados por compañías como Novo Nordisk o United Technologies Corporation (AECA, 2012).

**Informe Novo Nordisk:** La farmacéutica Novo Nordisk comenzó a elaborar informes integrados en 2003. Es conocida por ser una de las entidades pioneras en elaborar este tipo de informes. Según dice la propia compañía *“El beneficio de presentar información en un todo es mejorar la evaluación de los Stakeholders, como consecuencia de la combinación financiera y no financiera”* (Novo Nordisk, 2008; Dey y Burns, 2010). Centrándonos en el informe presentado en 2010, llama mucho la atención como en una primera parte del informe presentado por la farmacéutica, en el apartado, *“Key Figures”* se destacan 37 indicadores tanto financieros como no financieros. Estos indicadores se ven distribuidos en 5 bloques (Novo Nordisk, 2010):

1. Resultados Financieros
2. Objetivos Financieros a largo plazo
3. Resultados No Financieros
4. Objetivos No Financieros
5. Resultados de las acciones

De esta manera, la entidad proporciona a los Stakeholders información relativa tanto a cuestiones financieras como no financieras. Es considerada uno de los informes integrados pioneros ya que, a diferencia de otras sociedades, la farmacéutica no solo cumplía con los requisitos legales de la época, sino que, con el claro objetivo de trasladar sus acciones a los Stakeholders, ofrecía mucha más información de lo requerido por las normativas vigentes.

Informe United Technologies Corporation: La entidad norteamericana es considerada también una de las pioneras en emisión de informes integrados. En 2010, año en el que no existía mucha regulación acerca de información integrada, sobre todo en materia de información no financiera, la sociedad publicó la conocida “*Big goals*” (Boritz, y No, 2009; United Technologies Corporation, 2010). Este informe, centrado más en aspectos financieros que en no financieros, introduce unos aspectos clave que hoy en día, se pueden hallar en cualquier Estado de Información No Financiera. Estos aspectos son los siguientes:

- Creación de una cultura ética (Gobierno Corporativo)
- Invertir en nuestra gente (Formación de personal)
- Problemas de la comunidad (Diálogo con agentes sociales)
- Objetivos de sostenibilidad y progreso, basados en medioambiente, seguridad del trabajador, proveedores y productos y servicios.

Estos aspectos son hoy en día requisitos indispensables tanto en la normativa europea, Directiva 2014/95/UE, como en la trasposición de la misma a la normativa española mediante la Ley 11/2018.

Los aspectos mencionados en los dos informes integrados, han servido de ejemplo e inspiración para las autoridades internacionales de cara a comenzar a establecer normativas que regulen información no financiera. Por ello, los informes elaborados por estas dos compañías, se han considerado como precursores y una base sobre la que empezar a crear informes integrados e indicadores homogéneos (Boritz, y No, 2009; Dey y Burns, 2010).

A continuación, se mostrará el marco regulador de la emisión de información no financiera. Se comenzará con un enfoque internacional, mediante la introducción de la Directiva 2014/95/2014 para a posteriori continuar con la normativa española.



## 6. MARCO REGULADOR DE LA EMISION DE INFORMACION NO FINANCIERA

En el apartado (capítulo) de **Marco Regulador de la Emisión de Información No Financiera** se presentan los aspectos básicos del marco normativo (regulador) europeo y español en materia de emisión de información no financiera en la actualidad.

### 6.1 DIRECTIVA 2014/95/UE

La Directiva 2014/95/UE que entra en vigor el 5 de diciembre de 2014, tiene como principal objetivo exigir que determinadas empresas consideradas como grandes empresas, aquellas que el número medio de empleados del ejercicio supere los 500 empleados, divulguen información no financiera pertinente a fin de proporcionar a los Stakeholders una perspectiva más transparente y completa de la evolución, resultados y situación y el impacto de la actividad.

Esta Directiva, es considerada fundamental e innovadora por muchos países que componen la Unión Europea, ya que sienta las bases jurídicas acerca de la emisión de información no financiera a través de Estados de Información No Financiera. Ante la falta de requisitos legales mínimos acerca del alcance de la información que las sociedades deben exponer al alcance del público y de las autoridades pertinentes, la Unión Europea formula esta Directiva, la cual establece que aspectos, como mínimo, se deben incluir en los Estados de Información No Financiera. De esta manera, la Directiva busca que las sociedades sujetas por razones de tamaño, ofrezcan una imagen fiel, completa y transparente sobre de sus políticas, resultados y riesgos.

A continuación, se muestra un resumen de los aspectos que se deben incluir en los Estados de Información No Financiera a efectos de la Directiva 2014/95/UE:

Número	Materia	Cuestiones mínimas a incluir
1	<b>Cuestiones medioambientales</b>	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, el uso de energía renovable y/o no renovable, las emisiones de gases de efecto invernadero, el consumo de agua y la contaminación atmosférica.
2	<b>Cuestiones sociales y relativas al personal</b>	La información facilitada en el estado puede hacer referencia a las medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo y el diálogo con las comunidades locales, y/o las medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades.

3	<b>Derechos humanos, lucha contra la corrupción y el soborno</b>	Información sobre la prevención de las violaciones de los derechos humanos y/o sobre los instrumentos existentes para luchar contra la corrupción y el soborno.
---	--	---

Fuente: Elaboración propia partiendo de la Directiva 2014/95/UE

A este respecto, siempre y cuando las sociedades no emitan información acerca de alguna de las 3 materias mencionadas en la Directiva, las sociedades tendrán que señalar los motivos por los que no informan acerca de esa determinada materia (artículo 19 bis).

Como se menciona previamente, la Directiva es considerada fundamental e innovadora ya que, por primera vez, se sientan las bases jurídicas referentes a la emisión de información no financiera. La Unión Europea, decide sentar esas bases mediante una herramienta jurídica como es la Directiva, y es que, dicha directiva tenía que adquirir rango de Ley en los países que forman la Unión Europea como tarde, el 6 de diciembre de 2016.

Debido al carácter novedoso y genérico de la Directiva, se ha considerado todo un reto la trasposición de esta a los marcos jurídicos de los países que forman la Unión Europea. Este es el caso España, la cual traspone la Directiva a través de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, en el año 2018. En el apartado 5.2, se expondrá dicha Ley, así como los requerimientos mínimos de la legislación española.

## 6.2 LEY 11/2018

La 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 Real Decreto Legislativo 1/2010, 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, es la Ley que regula los requerimientos mínimos que deben incluirse en los Estados de Información No Financieros.

Esta Ley nace por la necesidad generada por la Directiva 2014/95/UE de trasponer dicha Directiva a la normativa española. La trasposición de la Directiva afecta directamente al marco normativo vigente en 2018 en materia de información no financiera y diversidad.

Considerada una Ley de necesidad vital por muchos expertos en la materia, debido a la poca regulación generada hasta el momento, se da un claro paso hacia la transparencia y una base sobre la que realizar los Estados de Información No Financiera, ya que menciona claramente los aspectos mínimos que deben incluir los mismos.

El ámbito de aplicación sobre los requisitos que se deben incluir en los Estados de Información No Financiera, afecta directamente a las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades comanditarias por acciones que sean consideradas entidades de interés público, EIP, o que la plantilla media del ejercicio ascienda a 500 o más trabajadores.

Además, dicha Ley, también será de aplicación a las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades comanditarias por acciones que, durante al menos

2 ejercicios consecutivos, reúnan a fecha de cierre del ejercicio, al menos 2 de los siguientes 3 requisitos:

1. Que el total de las partidas del activo, es decir, la suma del activo corriente y el activo no corriente, sea superior a los 20.000.000€
2. Que el Importe Neto de la Cifra de Negocios supere los 40.000.000€.
3. Que el número medio de empleados del ejercicio sea superior a los 250.

Conjuntamente, es necesario mencionar, que transcurridos 3 años desde la entrada en vigor de la Ley 11/2018, se ve modificado el requisito de presentar una plantilla media de 500 trabajadores durante el ejercicio para tener la obligación de presentar un Estado de Información No Financiera, a la mitad. En consecuencia, las entidades con una plantilla media de 250 trabajadores, tendrán la obligación de presentar un Estado de Información No Financiera indistintamente cumplan con los demás requisitos o no. La modificación realizada conlleva que aquellas sociedades que durante el ejercicio 2021 hayan tenido una plantilla media mayor de 250 trabajadores, tendrán la obligación de presentar un Estado de Información No Financiera.

Como se relata con anterioridad, mediante la trasposición de la Directiva 2014/95/UE a la legislación española, se establece tanto la estructura como el contenido mínimo que debe comprender un Estado de Información No Financiera. No obstante, no define un modelo único y homogéneo de reporte para todas las sociedades, sino que, cita varios modelos en los que las sociedades pueden basarse.

En cuanto a los requerimientos mínimos, el Estado de Información No Financiera deberá incluir al menos, información significativa acerca de las siguientes cinco materias:

Número	Materia	Cuestiones mínimas a incluir
1	<b>Cuestiones medioambientales</b>	<p><u>Contaminación</u>: medidas para prevenir, reducir o reparar las emisiones de carbono que afectan gravemente el medio ambiente.</p> <p><u>Economía circular y prevención y gestión de residuos</u>: medidas de prevención, reciclaje, reutilización, otras maneras de recuperación y eliminación de desechos; acciones para combatir el desperdicio de alimentos.</p> <p><u>Uso sostenible de los recursos</u>: el consumo de agua y el suministro de agua de acuerdo con las limitaciones locales; consumo de materias primas y las medidas adoptadas para mejorar la eficiencia de su uso; consumo, directo e indirecto, de energía, medidas tomadas para mejorar la eficiencia energética y el uso de energías renovables.</p> <p><u>Cambio climático</u>: los elementos importantes de las emisiones de gases de efecto invernadero generados como resultado de las actividades de la empresa, incluido el uso de los bienes y servicios que produce; las medidas adoptadas para adaptarse a las consecuencias del cambio climático; las metas de reducción establecidas voluntariamente a medio y largo plazo para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y los medios implementados para tal fin.</p> <p><u>Protección de la biodiversidad</u>: medidas tomadas para preservar o restaurar la biodiversidad; impactos causados por las actividades u operaciones en áreas protegidas.</p>

<p>2</p>	<p><b>Información sobre cuestiones sociales y relativas al personal</b></p>	<p>Empleo: número total y distribución de empleados por sexo, edad, país y clasificación profesional; número total y distribución de modalidades de contrato de trabajo, promedio anual de contratos indefinidos, de contratos temporales y de contratos a tiempo parcial por sexo, edad y clasificación profesional, número de despidos por sexo, edad y clasificación profesional; las remuneraciones medias y su evolución desagregados por sexo, edad y clasificación profesional o igual valor; brecha salarial, la remuneración de puestos de trabajo iguales o de media de la sociedad, la remuneración media de los consejeros y directivos, incluyendo la retribución variable, dietas, indemnizaciones, el pago a los sistemas de previsión de ahorro a largo plazo y cualquier otra percepción desagregada por sexo, implantación de políticas de desconexión laboral, empleados con discapacidad.</p> <p><u>Organización del trabajo:</u> organización del tiempo de trabajo; número de horas de absentismo; medidas destinadas a facilitar el disfrute de la conciliación y fomentar el ejercicio corresponsable de estos por parte de ambos progenitores.</p> <p><u>Salud y seguridad:</u> condiciones de salud y seguridad en el trabajo; accidentes de trabajo, en particular su frecuencia y gravedad, así como las enfermedades profesionales; desagregado por sexo.</p> <p><u>Relaciones sociales:</u> organización del diálogo social, incluidos procedimientos para informar y consultar al personal y negociar con ellos; porcentaje de empleados cubiertos por convenio colectivo por país; el balance de los convenios colectivos, particularmente en el campo de la salud y la seguridad en el trabajo.</p> <p><u>Formación:</u> las políticas implementadas en el campo de la formación; la cantidad total de horas de formación por categorías profesionales.</p> <p><u>Accesibilidad universal de las personas con discapacidad.</u></p> <p><u>Igualdad:</u> medidas adoptadas para promover la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres; planes de igualdad (Capítulo III de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres), medidas adoptadas para promover el empleo, protocolos contra el acoso sexual y por razón de sexo, la integración y la accesibilidad universal de las personas con discapacidad; la política contra todo tipo de discriminación y, en su caso, de gestión de la diversidad.</p>
<p>3</p>	<p><b>Información sobre el respeto de los derechos humanos</b></p>	<p>Aplicación de procedimientos de diligencia debida en materia de derechos humanos; prevención de los riesgos de vulneración de derechos humanos y, en su caso, medidas para mitigar, gestionar y reparar posibles abusos cometidos; denuncias por casos de vulneración de derechos humanos; promoción y cumplimiento de las disposiciones de los convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo relacionadas con el respeto por la libertad de asociación y el derecho a la negociación colectiva; la eliminación de la discriminación en el empleo y la ocupación; la eliminación del trabajo forzoso u obligatorio; la abolición efectiva del trabajo infantil.</p>
<p>4</p>	<p><b>Información relativa a la lucha contra la corrupción y el soborno</b></p>	<p>medidas adoptadas para prevenir la corrupción y el soborno; medidas para luchar contra el blanqueo de capitales, aportaciones a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro.</p>

5	<b>Información sobre la sociedad</b>	<p><u>Compromisos de la empresa con el desarrollo sostenible:</u> el impacto de la actividad de la sociedad en el empleo y el desarrollo local; el impacto de la actividad de la sociedad en las poblaciones locales y en el territorio; las relaciones mantenidas con los actores de las comunidades locales y las modalidades del diálogo con estos; las acciones de asociación o patrocinio.</p> <p><u>Subcontratación y proveedores:</u> la inclusión en la política de compras de cuestiones sociales, de igualdad de género y ambientales; consideración en las relaciones con proveedores y subcontratistas de su responsabilidad social y ambiental; sistemas de supervisión y auditorías y resultados de las mismas.</p> <p><u>Consumidores: medidas para la salud y la seguridad de los consumidores:</u> sistemas de reclamación, quejas recibidas y resolución de las mismas. Información fiscal: los beneficios obtenidos país por país; los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas.</p>
---	--------------------------------------	---

Fuente: Elaboración propia, partiendo de la Ley 11/2018 de 28 de diciembre.

Todos los Estados de Información No Financiera deberán al menos, contener información sobre las cinco cuestiones que quedan mencionadas en la tabla.

Teniendo esto en cuenta, se aprecia que la Ley por la cual se traspone la Directiva 2014/95/UE cumple dos funciones esenciales. Por un lado, es un claro progreso en materia de información no financiera y diversidad, que establece una clara posición por parte de la sociedad española respecto a la transparencia con la que deberán cumplir las empresas que componen el tejido empresarial español a la hora de emitir información en materia de sostenibilidad. Por otro lado, abarca los requisitos mínimos que debe incluir el Estado de Información No Financiera, y siendo esta información muy clara, concisa y exacta para las sociedades, se ha convertido en una base sobre la que las sociedades pueden formular sus Estados de Información No Financiera cumpliendo todos los requerimientos de la Ley.

Por último, en cuanto a los procesos de aprobación del Estado de Información No Financiera por parte del Consejo de administración y su consecuente depósito en el Registro Mercantil, cabe mencionar que se rige por los mismos procedimientos que siguen los estados financieros. A continuación, se describe el proceso en sus diferentes etapas:

1. Junto con el cierre del ejercicio, con carácter habitual 31/12/XXX, se comienza a elaborar el Estado de Información No Financiera.
2. La formulación de dicho estado, no podrá demorarse más de 3 meses desde el cierre del ejercicio.
3. Deberá ser aprobado por un verificador externo para posteriormente ser aprobado por el Consejo de administración.
4. Tras la aprobación por parte del Consejo de Administración, se deberá depositar en el Registro Mercantil y deberá de estar disponible en la página web de la sociedad. El Estado de Información No Financiera deberá estar disponible para el público al menos 5 años.

## Proceso de elaboración del informe. Fechas clave



Fuente: AENOR, 2019

## 7. GUIA DE ACTUACION DEL AUDITOR PARA LA VERIFICACION DEL ESTADO DE INFORMACION NO FINANCIERA A TRAVES DE PRUEBAS SUSTANTIVAS: INDICADORES SOCIALES, INDICADORES DE GOBIERNO CORPORATIVO E INDICADORES DE MEDIOAMBIENTE

España es uno de los países que más compromiso ha demostrado a la hora de presentar Información No Financiera. Este compromiso es consecuencia directa de que en el año 2017 el país adaptase a su legislación la directiva 2014/95 de la Unión Europea mediante el Real Decreto-ley 18/2017. Este Real Decreto-ley, principalmente, obligaba a las Entidades de Interés Público a emitir la información requerida por la directiva. Además, en relación con la emisión de Información No Financiera, España, mostrando su fuerte y creciente compromiso con la nueva tendencia de emitir Información No Financiera, trata de dar un paso más mediante la Ley 11/2018. Esta nueva normativa obliga a emitir un Estado de Información No Financiera a todas las sociedades con más de 500 trabajadores de media durante el ejercicio, que sean consideradas de interés público o que durante dos ejercicios consecutivos reúnan 2 de los siguientes 3 requisitos:

1. Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000 de euros.
2. Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 de euros.
3. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

Además, la última modificación de la Ley 11/2018, implica un mayor ámbito de aplicación. Esta última modificación, implica que, en un plazo de 3 años, todas las sociedades con más de 250 empleados tendrán que presentar Información No financiera. En consecuencia, los próximos años, el número de empresas que quedarán sometidas a la realización de este nuevo documento será muy elevado.

Analizando la tendencia que ha adoptado tanto la UE como España en materia de diversidad y RSC, y la perspectiva de futuro, se ha considerado conveniente y necesario crear una guía de actuación para la verificación de Información No Financiera.

El objetivo es crear una Guía de actuación del auditor para la verificación del Estado de Información No Financiera a través de pruebas sustantivas. El cuadro Integrado, está formado por indicadores Financieros, Ambientales, Sociales y de Gobierno Corporativo. De cara a realizar la guía de actuación para la verificación de Información No Financiera, la guía se centrará en los indicadores Ambientales, Sociales y de Gobierno Corporativo. De este modo, los auditores dispondrán de un documento sólido, compacto y práctico al que recurrir a la hora de elaborar las auditorías de Información No Financiera.

A lo largo de los siguientes epígrafes, se podrá encontrar información que puede resultar redundante. Sin embargo, el objeto es plantear una guía en la que un auditor o auditora pueda acudir a ella, para cualquier tipo de consulta de manera individualizada. Esto es, se puede dar la circunstancia de que el auditor o auditora solo quiera verificar uno o unos pocos indicadores que no formen parte de la misma familia. Es por ello, que se considera fundamental plantear para cada indicador toda la información necesaria, aunque esta pueda resultar redundante.

Además, se tratará de realizar recomendaciones en cuanto a la información mínima requerida por los indicadores de AECA, siempre y cuando se considere que los indicadores no proporcionan toda la información necesaria a efectos de la Ley 11/2018 o que existe la posibilidad de emitir más información por parte de las entidades emisoras que puede servir de gran ayuda a la hora de que los Stakeholders tomen decisiones basándose entre otras cosas, en la información facilitada a través del Estado de Información No Financiera.

Se comenzará con la elaboración de los indicadores sociales, para seguir con los indicadores de Gobierno Corporativo y, por último, finalizar con los de medioambiente.

## 7.1 INDICADORES SOCIALES

En los indicadores Sociales se distinguen 24 indicadores, separándose en 3 subgrupos. En primer lugar, los indicadores que hacen referencia al capital humano (15), en segundo aquellos que hacen referencia al capital social (4) y por último aquellos que se refieren a los derechos humanos, anticorrupción y el soborno (5). Se comenzará formulando la guía de actuación mediante pruebas sustantivas para aquellos que hacen referencia al capital humano.

### 7.1.1 Indicadores de Capital Humano

**KPI\_S01, Empleados:** Este indicador exige presentar “*el número de personas con contrato laboral al final del ejercicio objeto de auditoria*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe solicitar un fichero (Excel) al departamento de RRHH de la sociedad con los trabajadores con contrato laboral a 31/12/XXXX. Este fichero debería contener al menos la siguiente información: Nombre, apellidos, DNI/ pasaporte, sexo, fecha de inicio del contrato, tipo de jornada, planta en la que trabaja y posición que ocupa en la sociedad. Además, para poder demostrar la veracidad de dicha información, sería muy conveniente que el auditor pudiera contactar con el equipo de auditoria financiera, bien si la firma que se encarga de auditar la información financiera es la misma que la que se encarga de auditar la información no financiera como si la firma que se encarga de auditar la información financiera es otra firma independiente, para cotejar que los trabajadores a 31/12 del periodo auditado concuerda.

Una vez verificado que la información proporcionada por la sociedad es correcta, se debe analizar el fichero para poder demostrar que las personas que la empresa tiene registradas como empleados, realmente lo son (principio de existencia). Para ello, se debería de proceder a seleccionar una muestra aleatoria y solicitar al departamento de RRHH el contrato del empleado y la nómina de diciembre. Cabe destacar, que esta muestra aleatoria puede variar en función del tamaño de la sociedad, es decir, cuanto más empleados tenga esta, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

De manera adicional, y con la finalidad de aportar más información a los inversores, puesto que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, el auditor/verificador podría proponer añadir en el Estado de Información No Financiera, el desglose de trabajadores con contrato al final del ejercicio por sexo, edad y categoría profesional.

**KPI\_S02 Diversidad de género en empleados:** Este indicador exige presentar “*el número de mujeres con contrato al final del ejercicio*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe solicitar un fichero (Excel) al departamento de RRHH de la sociedad con los trabajadores con contrato laboral a 31/12/XXXX. Este fichero debería contener al menos la siguiente información: Nombre, apellidos, DNI/ pasaporte, sexo, fecha de inicio del contrato, tipo de jornada, planta en la que trabaja y posición que ocupa en la sociedad. Además, para poder demostrar la veracidad de dicha información, sería muy conveniente que el auditor pudiera contactar con el equipo de auditoria financiera, bien si la firma que se encarga de auditar la información financiera es la misma que la que se encarga de auditar la información no financiera como si la firma que se encarga de auditar la información financiera es otra firma independiente, para cotejar que los trabajadores a 31/12 del periodo auditado concuerda.

Una vez verificado que la información proporcionada por la sociedad es correcta, se debe analizar el fichero para poder comprobar que el dato que reporta la sociedad es correcto. Para ello, se deberá tratar la información, aplicándole filtros, y así poder obtener el desglose de hombres y mujeres con contrato a 13/12 del periodo auditado. Cabe destacar,



que como en la verificación del KPI “S01 empleados” quedaría mitigado el riesgo de existencia, no es necesario realizar trabajo adicional.

**KPI\_S03 Puestos de alta dirección:** Este indicador exige presentar “*el número de personas en puestos de alta dirección*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH de la sociedad un fichero (Excel), debiendo este incluir, al menos, el siguiente desglose: todas las personas que forman parte del Consejo de Administración, la Dirección General y la Subdirección General, sexo, fecha de inicio de contrato y fecha de fin de contrato. Adicionalmente, para poder verificar los cargos de esas personas, sus funciones, y sus poderes dentro de la sociedad, es necesario solicitar por un lado las actas del Consejo de Administración, y, por otro lado, las actas en las cuales las personas que la sociedad reporta como alta dirección, son nombrados en sus respectivos cargos y reciben sus respectivos poderes. De esta manera, se obtiene el dato exacto de personas en puestos de alta dirección y de manera adicional, se comprueba cuáles son las funciones, derechos, y obligaciones de estas y que su cargo sigue vigente.

**KPI\_S04 Diversidad de género en alta dirección:** Este indicador exige presentar “*el número de mujeres con contrato de alta dirección*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH de la sociedad un fichero (Excel), debiendo este incluir, al menos, el siguiente desglose: todas las personas que forman parte del Consejo de Administración, la Dirección General y la Subdirección General, sexo, fecha de inicio de contrato y fecha de fin de contrato. Adicionalmente, para poder verificar los cargos de esas personas, sus funciones, y sus poderes dentro de la sociedad, es necesario solicitar por un lado las actas del Consejo de Administración, y, por otro lado, las actas en las cuales las personas que la sociedad reporta como alta dirección, son nombrados en sus respectivos cargos y reciben sus respectivos poderes. De esta manera, se obtiene el dato exacto las mujeres en puestos de alta dirección y de manera adicional, se comprueba cuáles son las funciones, derechos, y obligaciones de estas y que su cargo sigue vigente.

**KPI\_S05 Estabilidad Laboral:** Este indicador exige presentar “*el número de empleados con contrato indefinido al final del ejercicio*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH de la sociedad un fichero (Excel), debiendo este incluir, al menos, el siguiente desglose: Listado de todos los trabajadores con contrato a 31/12 del periodo objeto de auditoria, su categoría profesional, su sexo, la tipología del contrato (becario, temporal con fecha de finalización, temporal sin fecha de finalización, contrato relevo o indefinido) y fecha de nacimiento. De esta manera, el auditor/ verificador externo, empleando diferentes filtros, puede obtener el número de trabajadores con contrato indefinido al final del ejercicio. Con el objetivo de comprobar que las personas que la sociedad afirma que tienen contrato indefinido, es esencial proceder a seleccionar una muestra aleatoria de todos los trabajadores con contrato indefinido y solicitar al departamento de RRHH el contrato del empleado, así como su nómina de diciembre. Cabe destacar, que esta muestra aleatoria puede variar en función

del tamaño de la sociedad, es decir, cuanto más empleados tenga esta, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

De manera adicional, y con la finalidad de dar más información a los inversores, puesto que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, el auditor/ verificador podría proponer añadir en el Estado de Información No Financiera, el desglose de trabajadores con contrato indefinido por sexo, edad y categoría profesional, aportando de esta manera información adicional muy útil y atractiva para los inversores.

**KPI\_S06-7 Derecho al permiso parental/maternal:** Este indicador exige presentar “*el número de empleados varones/mujeres que han hecho uso de su derecho al permiso parental/maternal y que hayan empezado a disfrutarlo en el ejercicio económico de referencia*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH, por un lado, un documento firmado por el Consejo de Administración que muestre la Política de Conciliación del Empleo de la sociedad, así como el Plan de Igualdad vigente en el periodo de verificación. De esta manera, el verificador externo, puede analizar las políticas de la sociedad en cuestión de conciliación del empleo, así como los objetivos en materia de igualdad de género que la sociedad tiene fijados. Por otro lado, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH un fichero (Excel) con la identificación del empleado, su sexo, su tipo de contrato, su posición, el inicio del permiso parental y la finalización de dicho permiso. De esta manera, se puede calcular el tiempo que cada padre/madre ha disfrutado de su baja paternal/maternal, y, si, además, concuerda con las políticas de la sociedad previamente mencionadas. Con el objetivo de verificar que las personas que la sociedad afirma que han hecho uso del permiso parental/maternal, y, que, además, realmente han disfrutado del periodo reportado por la sociedad, se debería de proceder a seleccionar una muestra aleatoria y realizar una entrevista para confirmar que los datos reportados por la sociedad son correctos. Cabe destacar, que esta muestra aleatoria puede variar en función del tamaño de la sociedad, es decir, cuanto más empleados tenga esta, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

**KPI\_S08 Discapacidad:** Este indicador exige presentar “*el número de empleados que tienen un grado reconocido de discapacidad al final del ejercicio*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH, por un lado, todos los convenios/contratos que tengan con fundaciones cuyo objetivo es fomentar la inserción laboral de las personas con un grado reconocido de discapacidad que hagan referencia al periodo económico objeto de verificación, así como el número de personas con discapacidad que la sociedad ha contratado. Por otro lado, el verificador externo debe pedir un fichero (Excel) con el total de personas con discapacidad reconocida en plantilla final del ejercicio. De esta manera, cruzando los datos obtenidos de los contratos/convenios obtenidos con el número total de trabajadores con discapacidad, queda verificado el número de empleados con discapacidad al final del ejercicio.

**KPI\_S09 Riesgo Laboral:** Este indicador exige presentar *“el número de empleados que participan en actividades laborales consideradas de alto riesgo por los accidentes o enfermedades profesionales potenciales”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH, en primer lugar, un documento (PDF) firmado por el Consejo de Administración donde se expongan todas aquellas actividades que la sociedad considera de alto riesgo por los accidentes o enfermedades profesionales potenciales. En segundo lugar, el verificador externo debe pedir al departamento de RRHH un fichero (Excel) con el total de trabajadores de la plantilla desglosado por posición, planta y calificación del riesgo del puesto del empleado (Alto, medio, bajo). De esta manera, se verifica el número de empleados que participan en actividades laborales consideradas de alto riesgo.

En tercer lugar, y de manera meramente opcional, ya que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, se puede solicitar el número de accidentes registrados durante el ejercicio. De esta manera, el auditor/verificador podría proponer añadir más información al Estado de Información No financiera que podría resultar muy atractiva para los inversores.

Por último, y de manera meramente opcional, ya que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, se puede solicitar a la sociedad el listado de certificaciones homologadas a nivel internacional en materia de seguridad y salud con las que cuenta, esto es, los certificados ISO 45001 Y OHSAS 18011. Estos certificados son estándares internacionales para los Sistemas de Gestión de la Seguridad y Salud en el Trabajo, que demuestra que se ha implantado un sistema de trabajo saludable y seguro para los trabajadores. De esta manera, el auditor/verificador podría proponer añadir más información al Estado de Información No financiera que podría resultar muy atractiva para los inversores.

**KPI\_S10 Absentismo:** Este indicador exige presentar *“el número de días perdidos como consecuencia de accidentes y enfermedades de todo tipo, (profesionales o no), o cualquier otra razón o circunstancia, por la totalidad de los empleados durante el ejercicio”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH, un fichero (Excel) desglosado con el total de trabajadores de la plantilla durante el ejercicio, incluyendo tanto los trabajadores que por diversas razones ya no forman parte de la sociedad como aquellos que forman parte de la sociedad y el número de horas perdidas por persona debido a cualquier tipo casuística (permiso paternal/maternal, enfermedad, vacaciones, huelga u otros). De esta manera, el verificador externo puede verificar que el total de horas que reporta la sociedad es correcto.

**KPI\_S11 Rotación de empleados:** Este indicador exige presentar *“el número total de empleados que abandonan voluntariamente el puesto de trabajo durante el ejercicio, independientemente del tipo de contrato en vigor”* (AECA, 2012).

Se considera que la fórmula que expresa de maneras más oportuna la rotación es la siguiente:

**R:** Rotación

**B:** Total bajas (no despidos)

**E:** Número de empleados a 31/12/XXXX

**N:** Número de empleados a 31/12/XXX-1

$R = B \div \left(\frac{E+N}{2}\right)$ ; siendo  $\left(\frac{E+N}{2}\right)$  la variación de la plantilla del ejercicio

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/ verificador debe pedir al departamento de RRHH, un fichero (Excel) del total de bajas del ejercicio. Este fichero debe de contener al menos nombre, apellidos, DNI/Pasaporte, fecha de inicio del contrato, fecha de finalización del contrato y el motivo de la baja (finalización del contrato, dimisión, baja disciplinaria, jubilación...). Además, se le debe de solicitar los ficheros (Excel) con el total de empleados a 31/12/XXX Y 31/12/XXX-1.

De esta manera, aplicando diferentes filtros al fichero de bajas, se obtiene el total de empleados que abandonan voluntariamente el puesto de trabajo. Una vez obtenido este dato, aplicando la fórmula mencionada anteriormente, el verificador externo puede analizar y comprobar que la rotación que reporta la sociedad es adecuada.

**KPI\_S12 Creación Neta de empleo:** Este indicador exige presentar “*la creación o destrucción neta de empleo*” (AECA, 2012).

Para ello, el modelo presentado por AECA, recomienda presentarlo mediante la siguiente ecuación:

Número de contratos nuevos – (número de jubilaciones + número de bajas voluntarias (S7) + número de despidos).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/verificador debe pedir al departamento de RRHH de la sociedad dos ficheros independientes. Por un lado, un fichero (Excel) del total de bajas del ejercicio. Este fichero debe de contener al menos nombre, apellidos, DNI/Pasaporte, fecha de inicio del contrato, fecha de finalización del contrato y el motivo de la baja (finalización del contrato, dimisión, baja disciplinaria, jubilación...). De esta manera, se podrá obtener el total de bajas del ejercicio objeto de verificación, y empleando filtros, se pueden obtener los listados correspondientes según el motivo de la baja, consiguiendo obtener el desglose de las bajas requeridos por AECA.

Por otro lado, para terminar de completar la fórmula, se le debe pedir al departamento de RRHH de la sociedad un fichero (Excel) con el total de contrataciones del ejercicio. Esta información facilitada por la sociedad, deberá al menos, contener la siguiente información: Nombre del empleado, DNI/Pasaporte, fecha de nacimiento, sexo, fecha de contratación, categoría profesional y la tipología del contrato (becario, temporal con fecha de finalización, temporal sin fecha de finalización, contrato relevo o indefinido). Sería muy conveniente que el verificador pudiera contactar con el equipo de auditoría financiera, bien si la firma que se encarga de auditar la información financiera es la misma que la que se encarga de auditar la información no financiera como si la firma que se

encarga de auditar la información financiera es otra firma independiente, para cotejar que los trabajadores a 31/12 del periodo auditado concuerda

Una vez toda la información recibida, y cotejado que dicho soporte facilitado por la entidad es correcto, el verificador externo puede verificar que el dato que reporta la sociedad es el correcto.

Por último, y de manera meramente opcional, ya que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, el verificador puede proponer a la sociedad que muestren en su Estado de Información No Financiera, un mayor desglose de la creación neta de empleo, como podría ser informar de la creación neta de empleo por edad, sexo o por categoría profesional que podría resultar muy útil y atractivo para los inversores.

**KPI\_S13 Antigüedad laboral:** Este indicador exige presentar *“la media de los años de permanencia de los empleados en la sociedad”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH un fichero (Excel) con los trabajadores con contrato laboral a 31/12/XXXX. Este fichero debería contener al menos la siguiente información: Nombre, apellidos, DNI/ pasaporte, sexo, fecha de inicio del contrato, tipo de jornada, planta en la que trabaja y posición que ocupa en la sociedad.

Con dicha información proporcionada por la entidad, el verificador puede calcular el periodo que lleva cada trabajador en la entidad obteniendo la diferencia entre el 31/12/XXXX y la fecha de inicio de contrato. Una vez obtenido el tiempo que cada empleado lleva en la sociedad, el auditor debe verificar que la media calculada por la sociedad se corresponde a la calculada por el mediante la información soporte facilitada por la entidad.

Por último, y de manera meramente opcional, ya que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, el verificador puede proponer a la sociedad que muestren en su Estado de Información No Financiera, un mayor desglose de la antigüedad laboral como podía ser informar de la media de antigüedad laboral por sexo, edad o categoría, aspecto que podría resultar muy útil y atractivo para los inversores.

**KPI\_S14 Formación de empleados:** este indicador exige presentar *“el número total de horas de formación recibidas por los empleados durante el año. Cabe destacar que dicho indicador se refiere a todo tipo de formación profesional e instrucción, provista de forma interna o externa (si se paga total o parcialmente por la entidad). No incluye la capacitación durante el trabajo normal, dada por los supervisores”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH de la sociedad por un lado la política de formación de la sociedad vigente en el periodo objeto de verificación. Por otro lado, el verificador debe solicitar el informe de la planificación y horas presupuestadas de formación para el periodo objeto de verificación, así como el total de horas llevadas a cabo realmente durante el ejercicio.

De esta manera, el verificador puede cotejar que las horas de formación concuerdan por un lado con la política de formación de la sociedad y por otro lado con lo presupuestado al inicio del ejercicio. Además, para terminar de verificar la información soporte facilitada

por la sociedad, se debería de proceder a seleccionar una muestra aleatoria de los cursos/programas que forman parte de la formación realizada por los empleados y solicitar al departamento de RRHH facturas generadas por dicha formación, bien por formadores ajenos a la sociedad o bien por formadores internos. De esta manera quedaría mitigado el riesgo de existencia, esto es, de que los cursos de formación impartidos durante el ejercicio sean ficticios. Cabe destacar, que esta muestra aleatoria puede variar en función de las horas de formación impartidas, es decir, cuanta más formación se haya realizado, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

**KPI\_S15 Porcentaje de trabajadores cubiertos por convenio colectivo:** Este indicador exige presentar “*el porcentaje de empleados cubiertos por convenio colectivo*” (AECA, 2012).

Para ello, el modelo presentado por AECA, recomienda presentarlo mediante la siguiente ecuación:

Número de empleados de la entidad o el grupo cuyas condiciones laborales están basadas en los convenios colectivos, dividido por el número total de empleados de la entidad o el grupo y dicha división multiplicarla por cien.

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH de la sociedad por un lado los convenios colectivos que cubren a los trabajadores de la sociedad y, por otro lado, un fichero (Excel) con los trabajadores con contrato laboral a 31/12/XXXX. Este fichero debería contener al menos la siguiente información: Nombre, apellidos, DNI/ pasaporte, sexo, fecha de inicio del contrato, tipo de jornada, planta en la que trabaja y convenio colectivo que se le aplica a cada empleado.

De esta manera, el verificador podría cotejar que el porcentaje de trabajadores cubiertas por convenio colectivo que reporta la sociedad es el correcto.

Adicionalmente, para comprobar que los convenios colectivos se están aplicando, el verificador debería solicitar al departamento de RRHH dos nóminas de un empleado, una correspondiente al ejercicio x-1 y otro al objetivo objeto de verificación. Analizando el incremento salarial del empleado mostrado en las nóminas entre un ejercicio y otro y comprobando que dicho incremento salarial se corresponde con lo pactado en el convenio.

### 7.1.2 Indicadores de Capital Social

Una vez formulada la guía de actuación para verificar los indicadores que hacen referencia al Capital Humano mediante pruebas sustantivas, se procede a formular la guía de actuación para verificar los cuatro indicadores que hacen referencia al Capital Social.

**KPI\_S16 Regulación acerca de clientes:** El indicador exige presentar “*el número de incidentes por incumplimiento de la regulación legal con resultado de multa, sanción o amonestación, considerando las cuestiones relacionadas con los clientes los siguientes: impactos de los productos y servicios en materia de salud y seguridad durante su ciclo*”

*de vida, información y etiquetado de los productos y servicios, comunicaciones de marketing, publicidad, promoción y patrocinio, privacidad y fuga de datos personales de los clientes” (AECA, 2012).*

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, debido a su carácter de información sensible, puesto que implica sanciones, litigios u otro tipo de procesos judiciales, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH, comisión de auditoría o a la alta dirección, dependiendo de la estructura y organigrama de la sociedad, soporte acerca de todos los incidentes por incumplimiento de la regulación legal registrados durante el ejercicio considerando las cuestiones relacionadas con los clientes obtenida del canal de denuncias de la sociedad.

De esta manera, el verificador puede comprobar que el número de incidentes que reporta la sociedad es el correcto.

**KPI\_S17 Cadena de suministro:** El indicador exige presentar *“el número de denuncias a causa de incidentes con los proveedores por razones de carácter laboral, social o medioambiental” (AECA, 2012).*

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, debido a su carácter de información sensible, puesto que implica sanciones, litigios u otro tipo de procesos judiciales, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH, comisión de auditoría o a la alta dirección, dependiendo de la estructura y organigrama de la sociedad, soporte acerca de todos los incidentes por incumplimiento de la regulación legal registrados durante el ejercicio considerando las cuestiones relacionadas con los proveedores por razones de carácter laboral, social o medioambiental obtenida del canal de denuncias de la sociedad.

De esta manera, el verificador puede comprobar que el número de incidentes que reporta la sociedad es el correcto.

**KPI\_S18 Proveedores, política sobre minerales de zonas en conflicto:** El indicador exige presentar *“el número de proveedores que aplican una política de diligencia debida al respecto del suministro a la empresa de minerales procedentes de zonas en conflicto” (AECA, 2012).*

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH la Política de Compras (PDF) vigente en la sociedad. Esta política suele recoger la Misión, Visión y Valores. Además, en relación con la Misión, Visión y Valores de la sociedad, dicha política regula la actividad dentro de la sociedad y el Mercado Proveedor, focalizando los esfuerzos, entre otros aspectos, en asegurar que la calidad de los productos y servicios comprados cumplen con los requerimientos técnicos, de seguridad, medioambiente y en materia de derechos humanos y laborales.

Adicionalmente, el verificador debe solicitar al departamento de compras de la sociedad el listado de proveedores, debiendo este listado incluir la nacionalidad del proveedor y la aceptación de este de la Política de Compras de la sociedad.

Una vez obtenidos ambos soportes por parte de la sociedad, el verificador puede, en caso de que hubiera, comprobar que los proveedores que suministran minerales procedentes de zona de conflicto cumplen con la política de compras de la sociedad.

**KPI\_S19 Pago a proveedores:** Este indicador exige presentar el “*número medio de días entre la fecha de factura y la fecha de pago (proveedores y acreedores por prestación de servicios)*” (AECA, 2012).

Para ello, el modelo presentado por AECA, recomienda presentarlo mediante la siguiente ecuación:

Período medio de pago a proveedores y acreedores = [(compras + otros gastos de explotación + variación de existencias) / (saldo medio de proveedores y acreedores al cierre del ejercicio)]

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, el auditor/verificador debe solicitar al departamento financiero de la sociedad bien el Balance de Sumas y Saldos a 31/12/XXXX o bien el balance de situación y el pérdidas y ganancias a 31/12/XXXX.

De esta manera, el verificador puede obtener el saldo de proveedores, cuenta 400 del PGC, y el saldo de acreedores, cuenta 410 del PGC, así como el total de las compras realizadas en el ejercicio, otros gastos de explotación del ejercicio y la variación de existencias del ejercicio y realizar el cálculo del PMP.

Adicionalmente, debido a que este indicador es un dato financiero y con el objetivo de asegurar que el cálculo realizado tanto por la entidad como por el verificador es correcto, sería muy conveniente que el auditor pudiera contactar con el equipo de auditoría financiera, bien si la firma que se encarga de auditar la información financiera es la misma que la que se encarga de auditar la información no financiera como si la firma que se encarga de auditar la información financiera es otra firma independiente, para cotejar que tanto el soporte facilitado por la entidad es correcta y que el cálculo realizado es correcto.

### 7.1.3 Indicadores de Derechos Humanos, Anticorrupción y Soborno

Una vez formulada la guía de actuación para verificar los indicadores que hacen referencia al Capital Social mediante pruebas sustantivas, se procede a formular la guía de actuación para verificar los cinco indicadores que hacen referencia a los Derechos Humanos, anticorrupción y sobornos.

**KPI\_S20 Respeto a los Derechos Humanos:** Este indicador exige presentar “*el número de incidentes durante el año en los que se hayan visto menoscabados los Derechos Humanos como consecuencia de las actuaciones de la empresa, habiéndose constatado esos hechos en un procedimiento de reclamación, arbitraje, o judicial, con resultado de condena, sanción o amonestación*” (AECA, 2012).



Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, debido a su carácter de información sensible, puesto que implica sanciones, litigios u otro tipo de procesos judiciales, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH, comisión de auditoría o a la alta dirección, dependiendo de la estructura y organigrama de la sociedad, soporte acerca de todos los incidentes en los que se hayan visto menoscabados los Derechos Humanos y en los que hayan derivado en procedimientos de reclamación, arbitraje o procedimientos judiciales como consecuencia de actuaciones de la sociedad. Sería conveniente que la sociedad facilitase esta información directamente desde su canal interno de denuncias, para que los datos no puedan ser manipulados por la sociedad en su propio beneficio.

De esta manera, el verificador externo, puede verificar que el número de incidentes en los que se han visto menoscabados los Derechos Humanos durante el ejercicio objeto de verificación, es el correcto y no se encuentra sesgado.

**KPI\_S21 Actuaciones en defensa del respeto a los Derechos Humanos:** Este indicador exige presentar *“el número de actuaciones y medidas vigentes en materia de respecto a los Derechos Humanos al final del ejercicio”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH un listado con todas las actuaciones en materia de derechos humanos llevadas a cabo durante el ejercicio, así como el listado de asociaciones u organizaciones en las que participan cuyo objetivo es la defensa de los derechos humanos.

Una vez obtenido el soporte de la sociedad el verificador, con el objetivo de verificar que la sociedad ha asistido o ha participado en dichos eventos u organizaciones, ha de solicitar al departamento de RRHH de la sociedad documentos que confirmen su asistencia o participación. Estos documentos, en función de la naturaleza del evento o acto, podrían ser tanto facturas, extractos bancarios o listas de asistencia a dichos eventos o actuaciones.

De esta manera, el verificado externo puede comprobar que el número de actuaciones en defensa del respeto a los Derechos Humanos que reporta la sociedad en el Estado de Información no Financiero, concuerda con las actuaciones que realmente se han llevado a cabo durante el ejercicio.

**KPI\_S22 Formación en materia de lucha contra la corrupción y el soborno:** Este indicador exige presentar *“el número de horas de formación recibidas por los empleados durante el año en relación con la lucha contra la corrupción y el soborno”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH de la sociedad por un lado la política de formación de la sociedad vigente en el periodo objeto de verificación. Por otro lado, el verificador debe solicitar el informe de la planificación y horas presupuestadas de formación en materia de lucha contra la corrupción y el soborno para el periodo objeto de verificación, así como el total de horas llevadas a cabo realmente durante el ejercicio.

De esta manera, el verificador puede cotejar que las horas de formación concuerdan por un lado con la política de formación de la sociedad y por otro lado con lo presupuestado

al inicio del ejercicio. Además, para terminar de verificar la información soporte facilitada por la sociedad, se debería de proceder a seleccionar una muestra aleatoria de los cursos/programas que forman parte de la formación en materia de lucha contra la corrupción y el soborno realizada por los empleados y solicitar al departamento de RRHH facturas generadas por dicha formación, bien por formadores ajenos a la sociedad o bien por formadores internos. De esta manera quedaría mitigado el riesgo de existencia, esto es, de que los cursos de formación impartidos durante el ejercicio sean ficticios. Cabe destacar, que esta muestra aleatoria puede variar en función de las horas de formación impartidas, es decir, cuanta más formación se haya realizado, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

**KPI\_S23 Irregularidades en materia de corrupción y soborno:** Este indicador exige presentar *“el número de incidentes y denuncias recibidas en materia de corrupción y soborno con resultado de condena, sanción o amonestación, a lo largo del año”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH de la sociedad en primer lugar el Código de Conducta, donde se hace mención a la Política de Corrupción y soborno de la sociedad aplicable a todos los empleados que forman parte de esta. En segundo lugar, debe solicitar el número de denuncias recibidas mediante el canal interno de denuncias la sociedad en materia de corrupción y soborno con resultado de condena, sanción o amonestación, a lo largo del ejercicio. En tercer lugar, debe solicitar la resolución final de cada incidente y denuncia.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, mediante la Política de Corrupción y Soborno, comprobar cuál es la actitud de la sociedad ante la corrupción y el soborno y su manera de proceder antes estos casos. Por otro lado, cruzando los datos del total de denuncias registrados obtenidos por el canal interno de denuncias y los incidentes que han derivado finalmente en condena, sanción o amonestación, verificar el dato reportado por la sociedad en el Estado de Información No Financiera.

**KPI\_S24 Actuaciones acerca de casos de corrupción y soborno:** Este indicador exige presentar *“el número de actuaciones y medidas vigentes en materia de lucha contra la corrupción y el soborno, al final del ejercicio”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este dato interno de la sociedad, debido a su carácter de información sensible, puesto que puede implicar sanciones, litigios u otro tipo de procesos judiciales, el auditor/verificador debe solicitar al departamento de RRHH, comisión de auditoría o a la alta dirección, dependiendo de la estructura y organigrama de la sociedad, soporte acerca de todas las actuaciones y medidas vigentes en materia de lucha contra la corrupción. Dicho soporte podría ser, por un lado, el canal interno de denuncias, donde podrían identificarse aquellas denuncias relacionadas con la corrupción y el soborno. En relación con el soporte que debe de obtener el verificador, para poder verificar que la sociedad actúa y toma medidas en caso de denuncias por corrupción y soborno, sería muy recomendable que se le facilitasen al verificador las actas de los órganos de la sociedad que se encargan de gestionar estas denuncias. Dichos órganos varían de una sociedad a otra, dependiendo de su tamaño y organigrama. Mediante estas actas, el verificador puede comprobar que el número de actuaciones llevadas a cabo en relación con las denuncias

obtenidas por el canal de denuncias interno coinciden con los que reporta la sociedad en su Estado de Información No financiera.

## 7.2 INDICADORES DE GOBIERNO CORPORATIVO

A la hora de crear la guía de actuación del auditor para la verificación de los Estados de Información No Financiera, hay que tener en cuenta que el auditor tratará con información sensible y confidencial de la sociedad. Este es el caso de los indicadores de Gobierno Corporativo, que expone información sensible, como pueden ser las remuneraciones del Consejo.

**KPI\_CG1 Consejeros:** Este indicador exige presentar “*el número total de Consejeros de la sociedad*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH o a la comisión de auditoría el listado de todos los miembros del Consejo de Administración a 31/12/XXXX. Adicionalmente, y con el objetivo de verificar que el dato que reporta la sociedad en el Estado de Información No Financiera es correcto, el verificador debe solicitar a la comisión de auditoría las actas del Consejo de Administración donde se aprueban los cargos de las personas que forman el Consejo de Administración.

En caso de que durante el ejercicio objeto de verificación se hubiera dado alguna baja o cese en el Consejo, el verificador también debería pedir las actas donde queda constancia que dichas personas dejan de ser Consejeros.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, comprobar que todas las personas que la sociedad informa que forman parte del Consejo de Administración, realmente forman parte de él.

**KPI\_CG2 Consejeros Independientes:** Este indicador exige presentar “*el número total de Consejeros Independientes de la sociedad. Se considerarán a los Consejeros Independientes, externos, no ejecutivos, ni dominicales*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH o a la comisión de auditoría el listado de todos los Consejeros Independientes a 31/12/XXXX. Adicionalmente, y con el objetivo de verificar que el dato que reporta la sociedad en el Estado de Información No Financiera es correcto, el verificador debe solicitar a la comisión de auditoría las actas del Consejo de Administración donde se aprueban los cargos de las personas que forman el Consejo de Administración.

En caso de que durante el ejercicio objeto de verificación se hubiera dado alguna baja o cese en el Consejo, el verificador también debería pedir las actas donde queda constancia que dichas personas dejan de ser Consejeros Independientes.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, comprobar que todas las personas que la sociedad informa que forman parte del Consejo de Administración, realmente forman parte de él.

**KPI\_CG3 Consejeros en material de Responsabilidad Social Corporativa (RSC):** Este indicador exige “*presentar el número de Consejeros independientes en materia RSC. Se considerarán a los Consejeros Independientes en materia RSC, formen parte o no de un Comité RSC cuando esté constituido dentro del Consejo*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH o a la comisión de auditoría el listado de todos los Consejeros en materia de Responsabilidad Social Corporativa a 31/12/XXXX. Adicionalmente, y con el objetivo de verificar que el dato que reporta la sociedad en el Estado de Información No Financiera es correcto, el verificador debe solicitar a la comisión de auditoría las actas del Comité de RSC o en su defecto del Consejo de Administración donde se aprueban los cargos de las personas que ocupan los cargos de Consejeros Independientes en materia de RSC.

En caso de que durante el ejercicio objeto de verificación se hubiera dado alguna baja o cese en el Comité o en su defecto en el Consejo, el verificador también debería pedir las actas donde queda constancia que dichas personas dejan de ser Consejeras Independientes en materia de RSC.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, comprobar que todas las personas que la sociedad informa que ocupan el cargo de Consejero Independiente en materia de RSC, realmente lo ocupan.

**KPI\_CG4 Comisión ejecutiva:** Este indicador exige presentar “*el número de miembros de la Comisión Ejecutiva o Delegada*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH o a la comisión de auditoría el listado de todos los miembros de la Comisión Ejecutiva. Adicionalmente, y con el objetivo de verificar que el dato que reporta la sociedad en el Estado de Información No Financiera es correcto, el verificador debe solicitar a la comisión de auditoría las actas de la Comisión Ejecutiva donde se aprueban los cargos de las personas que ocupan los cargos en la Comisión Ejecutiva.

En caso de que durante el ejercicio objeto de verificación se hubiera dado alguna baja o cese en la Comisión, el verificador también debería pedir las actas donde queda constancia que dichas personas dejan de ser miembros de la Comisión.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, comprobar que todas las personas que la sociedad informa que forman parte de la Comisión Ejecutiva, realmente lo forman.

**KPI\_CG5 Comité de auditoría:** Este indicador exige presentar “*el número de miembros del Comité de Auditoría responsable de servir de canal de comunicación entre el Consejo de Administración y los auditores internos y externos, así como evaluar el nivel de riesgo de la entidad, sea cual sea su naturaleza*” (AECA, 2012).

A efectos del Real decreto legislativo 1/2020, de 2 de julio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se entiende que La comisión de auditoría estará compuesta exclusivamente por Consejeros no ejecutivos nombrados por el Consejo de Administración, la mayoría de los cuales, al menos, deberán ser Consejeros independientes y uno de ellos será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas.

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe pedir a la comisión de auditoría de la sociedad un fichero (Excel) debiendo este incluir al menos, nombre, apellidos y cargo que ocupan dentro del Comité de todas las personas que forman parte del Comité de auditoría. Adicionalmente, y con el objetivo de verificar que el dato que reporta la sociedad en el Estado de Información No Financiera es correcto, el verificador debe solicitar a la comisión de auditoría las actas donde se aprueban los cargos de las personas que ocupan los cargos en el Comité de auditoría.

En caso de que durante el ejercicio objeto de verificación se hubiera dado alguna baja o cese en el Comité, el verificador también debería pedir las actas donde queda constancia que dichas personas dejan de ser miembros del Comité.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, comprobar que todas las personas que la sociedad informa que forman parte de la Comisión de auditoría, realmente lo forman.

**KPI\_CG6 Comisión de nombramientos:** Este indicador exige presentar “*el número de miembros de la Comisión de Nombramientos*” (AECA, 2012).

A efectos del Real decreto legislativo 1/2020, de 2 de julio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se entiende Se entiende que la Comisión de nombramientos y retribuciones estará compuesta exclusivamente por Consejeros no ejecutivos nombrados por el consejo de administración, dos de los cuales, al menos, deberán ser Consejeros independientes. El presidente de la comisión será designado de entre los Consejeros independientes que formen parte de ella.

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar a la comisión de auditoría de la sociedad un fichero (Excel) debiendo este incluir al menos, nombre, apellidos y cargo que ocupan dentro de la Comisión de Nombramientos de todas las personas que forman parte de la Comisión. Adicionalmente, y con el objetivo de verificar que el dato que reporta la sociedad en el Estado de Información No Financiera es correcto, el verificador debe solicitar a la comisión de auditoría las actas donde se aprueban los cargos de las personas que ocupan los cargos en la Comisión de nombramientos y retribuciones.

En caso de que durante el ejercicio objeto de verificación se hubiera dado alguna baja o cese en la Comisión, el verificador también debería pedir las actas donde queda constancia que dichas personas dejan de ser miembros de la Comisión.

**KPI\_CG7 Reuniones del Consejo:** Este indicador exige presentar “*el número de reuniones mantenidas por el Consejo durante el ejercicio*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar a la comisión de auditoría de la sociedad todas las actas del Consejo de Administración del ejercicio. Pudiendo tratarse de información confidencial, y que la

sociedad no quiera compartir, el verificador externo deberá de acordar un día para poder ver In situ las actas que componen la totalidad de las reuniones mantenidas por el Consejo de Administración.

De esta manera, el verificador puede, comprobar que todas las reuniones que la sociedad dice que se han mantenido, realmente se han llevado a cabo.

**KPI\_CG8 Remuneración total del Consejo:** Este indicador exige presentar *“la suma de las retribuciones devengadas a los miembros del Consejo en el ejercicio”* (AECA,2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar a la comisión de auditoría de la sociedad un fichero (Excel) que deberá contener al menos, nombre apellidos, cargo en el Consejo de Administración y la remuneración total percibida durante ejercicio. Al tratarse esta información de una información muy sensible, puesto que se muestran las ganancias obtenidas por los Consejeros de la sociedad, se deberá tener especial cuidado con a la hora de solicitar la información a la Comisión de auditoría. Como el indicador exige presentar la suma de las retribuciones, el verificador deberá calcular el sumatorio de las todas las retribuciones devengadas por los miembros del Consejo.

Adicionalmente, y de manera meramente opcional, ya que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, el verificador puede proponer a la sociedad que muestren en su Estado de Información No Financiera, un mayor desglose de las retribuciones devengadas por los miembros del consejo, como podría ser la media de las retribuciones devengadas por el consejo. Para ello, el verificador tendrá que dividir el sumatorio de todas las retribuciones entre el número de cargos que componen el consejo, ya que la misma persona podría ocupar varios cargos y la información podría quedar sesgada. De esta manera, la sociedad estaría contribuyendo a la transparencia, aspecto que podría resultar muy útil y atractivo para los inversores.

**KPI\_CG9 Diversidad de género en el Consejo:** Este indicador exige presentar *“el número de mujeres miembros del Consejo”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar a la comisión de auditoría de la sociedad un fichero (Excel) que deberá contener al menos, nombre apellidos, cargo en el Consejo de Administración, sexo, fecha de nacimiento y salario del ejercicio.

Una vez obtenida la información, el verificador, tratando el fichero y aplicándole diferentes filtros, puede obtener la totalidad de personas que componen el Consejo de Administración por sexo.

De esta manera, el verificador externo puede cotejar que el número de mujeres que componen el Consejo de Administración de la sociedad concuerda con la cifra que la sociedad reporta en su Estado de Información No financiera.

Adicionalmente, y de manera meramente opcional, ya que los indicadores propuestos por AECA no lo exigen, el verificador puede proponer a la sociedad que muestren en su Estado de Información No Financiera la brecha salarial en el Consejo de Administración, puesto que, con el fichero proporcionado por la entidad, tratándolo y aplicándole

diferentes filtros, se puede obtener la retribución media por sexo, aspecto que podría resultar muy útil y atractivo para los inversores.

**KPI\_CG10 Corrupción y soborno:** Este indicador exige presentar *“el número de incidentes por casos de corrupción y soborno en el seno del Consejo en el ejercicio”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH de la sociedad en primer lugar el Código de Conducta, donde se hace mención a la Política de Corrupción y Soborno de la sociedad aplicable a todos los empleados que forman parte de esta, incluidos los miembros del Consejo. En segundo lugar, debe solicitar el número de denuncias recibidas mediante el canal interno de denuncias la sociedad en materia de corrupción y soborno producidas durante en el ejercicio en el seno del Consejo.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, mediante la Política de Corrupción y Soborno, comprobar cuál es la actitud de la sociedad ante la corrupción y el soborno y su manera de proceder antes estos casos. Por otro lado, cruzando los datos del total de denuncias registrados obtenidos por el canal interno de denuncias con los datos de las personas que componen el Consejo de Administración, verificar que el dato reportado por la sociedad en el Estado de Información No Financiera es correcto.

## 7.3 INDICADORES DE MEDIOAMBIENTE

Por último, para terminar con la elaboración de la guía de actuación para verificar Estados de Información No Financiera, se procede a elaborar la guía de actuación para los indicadores relacionados con el medioambiente. Estos indicadores son 6 y permiten dar mucha información y transparencia que en los Estados Financieros no se aprecia, pero que pueden llegar a ser determinantes a la hora de que los Inversores, Entidades Bancarias o Administraciones Públicas decidan colaborar con las sociedades. Los indicadores se ven distribuidos en dos subgrupos, por un lado, los indicadores relacionados con la eficiencia energética y emisiones, y, por otro lado, los indicadores relacionados con la gestión de residuos. Se comenzará elaborando las pruebas sustantivas aplicables a los indicadores relacionados con la eficiencia energética y emisiones.

### 7.3.1 Indicadores de Eficiencia Energética y Emisiones

**KPI\_E1 Consumo de Energía:** Este indicador medioambiental exige *“presentar el total de Megavatios-hora consumidos durante el ejercicio. Se sumarán los consumos de energía renovable y todo tipo de no renovable, desglosándose, en su caso, según fuente de energía: Electricidad, calor, vapor y enfriamiento comprados o adquiridos”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de compras o en su defecto, al departamento de RRHH un

fichero (Excel) con el detalle del consumo total de energía, tanto renovable como no renovable por planta de producción, con el desglose de las fuentes de energía utilizadas y las facturas asociadas a dichos consumos. Además, es imprescindible que la unidad de medida de las energías utilizadas sea Megavatios-hora, para poder contar con una unidad de medida comparable homogénea en todo momento.

Una vez recibida la información por parte de la sociedad, se debe analizar el fichero para poder verificar que el consumo de energía durante el ejercicio que reporta la sociedad, es el que realmente se ha realizado. Para ello, se debería de proceder a seleccionar una muestra aleatoria de las facturas de los consumos de cada planta de producción, y solicitar al departamento de compras o en su defecto, al departamento RRHH la factura en la que se recoge el consumo de energía obtenida mediante el muestreo aleatorio. Cabe destacar, que esta muestra aleatoria puede variar en función de las plantas de la sociedad, es decir, cuantas más plantas tenga esta, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

De esta manera, el verificador externo puede, por un lado, comprobar que los Megavatios-hora que reporta la sociedad desglosada por fuente de energía es correcto y, además, mediante el muestreo aleatorio y la verificación de las facturas del consumo de energía, el verificador externo, verifica que los consumos que reporta la sociedad en el EIN, han ocurrido.

**KPI\_E2 Consumo de agua:** Este indicador exige presentar *“los metros cúbicos de agua consumidos. Para ello, se tendrá en cuenta la suma de toda el agua que ha entrado en límites de la organización de todas las fuentes (incluyendo las aguas superficiales, aguas subterráneas, agua de lluvia, y el suministro de agua municipal) para cualquier uso en el transcurso del período de referencia”* (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de compras o en su defecto, al departamento de RRHH un fichero (Excel) con el detalle del consumo total de agua desglosado por planta de producción y el tipo de agua, es decir, agua superficial, agua subterránea, agua de lluvia y el suministro de agua municipal, y en caso de que exista, la factura correspondiente al consumo del agua. Estos datos siempre deberán de ir en la unidad de medida metros cúbicos.

Una vez obtenidos los datos de la sociedad, debido a que no todas las fuentes de agua tienen su correspondiente factura, ya que no provienen de un proveedor sino de la naturaleza, el verificador debe solicitar la función que desempeña esa agua, es decir, en que aspecto de la producción participa el agua. De esta manera, una vez entendido para que emplea el agua la sociedad, el verificador puede a través de un recálculo, concluir si el empleo de esa cantidad de agua es razonable o no.

Por otra parte, ya que el agua proveniente de suministros municipales cuenta con facturas, el verificador deberá, tras realizar un muestreo aleatorio y solicitar las facturas del agua consumida durante el ejercicio obtenidos mediante el muestreo aleatorio, verificar que dichos consumos se corresponden con las facturas del proveedor. Cabe destacar, que esta muestra aleatoria puede variar en función de las plantas de la sociedad, es decir, cuantas



más plantas tenga esta, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

De esta manera, el verificador puede, por un lado, mediante el recálculo, validar el consumo del agua que no tiene su factura correspondiente puesto que provienen de la naturaleza, y, por otro lado, verificar que los consumos de agua que reporta la sociedad que, si tienen su factura correspondiente, se corresponden con las facturas emitidas por el proveedor.

**KPI\_E3 Emisiones contaminantes Scope 1:** Este indicador exige presentar “*la suma de emisiones, directas, de gases de efecto invernadero en toneladas métricas de CO2 equivalente*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de RRHH un fichero (Excel) con el detalle de la suma de emisiones directas de gases de efecto invernadero. Dicho fichero, con el objetivo de tener una unidad de medida homogénea, deberá estar en toneladas métricas de CO2. Además, para verificar que los datos obtenidos por la sociedad son correctos, sería conveniente que el auditor pudiera entender los procedimientos que sigue la sociedad para medir las emisiones, así como tratar de verificar que los controles internos que emplea siguen un correcto funcionamiento.

Una vez verificados los procedimientos que sigue la sociedad y que los controles internos funcionan satisfactoriamente, el verificador externo deberá proceder a analizar el fichero Excel proporcionado por la entidad y validar que los datos proporcionados son correctos. Para ello, el verificador a través de realizar diferentes selecciones estadísticas aleatorias, deberá solicitar los informes de emisión de las plantas, áreas o maquinas seleccionadas a través del muestreo aleatorio y verificar que dichos informes de emisiones concuerdan con lo que la sociedad indica en el fichero. Cabe destacar que el muestreo, que esta muestra aleatoria puede variar en función de las plantas de la sociedad, es decir, cuantas más plantas tenga esta, mayor será la población a analizar, puesto que mayor es el riesgo de fraude.

Para continuar con la elaboración de las pruebas sustantivas aplicables a los indicadores relacionados con el medioambiente, se procede a la elaboración de pruebas sustantivas aplicables a los indicadores relacionados con la generación de residuos.

### 7.3.2 Indicadores de Eficiencia de Gestión de Residuos

**KPI\_E7 Generación de residuos:** Este indicador medioambiental exige presentar “*las toneladas de residuos peligrosos (de acuerdo con lo establecido en la legislación nacional del lugar de generación) y de residuos no peligrosos (todas las otras formas de residuos sólidos o líquidos con exclusión de las aguas residuales)*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de compras o en su defecto, al departamento de RRHH un fichero (Excel) con el detalle de la generación total de residuos por planta de producción desglosado por residuos peligrosos y no peligroso.

De esta manera, tratando el fichero proporcionado por la entidad mediante diferentes filtros, el auditor puede verificar que el total de residuos generados, peligrosos y no peligrosos, concuerda con el que presentan en su EINF.

**KPI\_E8 Residuos gestionados:** Este indicador medioambiental exige presentar “*las toneladas de residuos gestionados, entendiéndose por gestionados los residuos generados que han reciclados o reevaluados, siguiendo procesos específicos*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de compras o en su defecto, al departamento de RRHH un fichero (Excel) con el detalle de la generación total de residuos por planta de producción desglosado por el método de eliminación que se les ha aplicado a estos (Vertedero, reutilización, reciclaje, otros). Estos datos deberán siempre ser presentados en toneladas.

Una vez obtenidos los datos, tratando el fichero proporcionado por la entidad mediante diferentes filtros, el auditor puede verificar que el total de residuos gestionados por la sociedad concuerda con el que presentan en su Estado de Información No Financiero. Además, para comprobar que los residuos realmente han sido gestionados, el auditor debe solicitar a la sociedad documentos que soporten el proceso que han seguido estos residuos. Estos documentos pueden ser, por ejemplo, las facturas emitidas por las empresas encargadas de gestionar los residuos.

De esta manera, el verificador externo puede comprobar que el dato que reporta la sociedad en su EINF es correcto y que, además, los residuos realmente han sido gestionados de la forma que dice la sociedad.

**KPI\_E9 Residuos reutilizados:** Este indicador medioambiental exige presentar “*las toneladas de residuos reutilizados, siguiendo procesos específicos*” (AECA, 2012).

Para proceder a la verificación de este indicador, el auditor/verificador externo debe solicitar al departamento de compras o en su defecto, al departamento de RRHH un fichero (Excel) con el detalle de la generación total de residuos por planta de producción desglosado por el método de eliminación que se les ha aplicado a estos (Vertedero, reutilización, reciclaje, otros). Estos datos deberán siempre ser presentados en toneladas.

Una vez obtenidos los datos, tratando el fichero proporcionado por la entidad mediante diferentes filtros, el auditor puede verificar que el total de residuos que han seguido un proceso de reciclaje concuerda con el que presenta la sociedad en su Estado de Información No Financiera. Además, para comprobar que esos residuos realmente han sido reciclados o reutilizados, el verificador deberá solicitar información soporte acerca del proceso en el que han sido incorporados y algún tipo de documento que demuestre la reutilización de estos materiales. Ejemplo de estos documentos soporte podrían ser las facturas de las empresas involucradas en los procesos de reciclaje o facturas de compra de aquellos residuos adquiridos por otras sociedades para su correspondiente tratado y reutilización.

## 8. CONCLUSIONES ALCANZADAS

A modo de conclusión:

1. Tras analizar la normativa en materia de sostenibilidad, se ha observado que existe una gran falta de homogeneización a la hora de emitir Estados de Información No Financiera. Esta carencia de homogeneización es consecuencia directa de que la Ley 11/2018 no establece un modelo único de reporte, sino que, en la Ley se establece que los Estados de Información No financiera se emitirán en formato libre. Por ello, se considera que la Ley debería de ser más rigurosa y explícita, obligando a las sociedades a emitir informes concretos y comunes, como ocurre en el caso de los Estados Financieros. De esta manera, las sociedades emitirían información homogénea, dando lugar a una gran comparabilidad entre diferentes informes y como consecuencia, un aumento de transparencia por parte de las sociedades.
2. Dado que la Ley 11/2018 exige a las sociedades que cumplen una serie de requisitos, ya mencionados, presentar un Estado de Información No Financiera, y dado que dicha Ley será cada vez más estricta a la hora de obligar a sociedades a emitir Informes de Información No financiera, se ha considerado muy oportuno realizar una guía de actuación para auditar información no financiera, ya que la tendencia es muy clara, cada vez más sociedades tendrán que adherirse a los requisitos que presenta la Ley 11/2018 y esto supone una gran oportunidad para los verificadores externos. De esta manera, se considera que se está proporcionando una herramienta clave cuyo uso puede llegar a ser muy práctico y útil.
3. Tras realizar un análisis exhaustivo de los indicadores propuestos por AECA para presentar un Estado de Información No Financiera, se ha llegado a la conclusión que actualmente los indicadores propuestos por AECA, en muchos casos no cumplen con los requisitos mínimos recogidos en la Ley 11/2018. Se puede tomar como lógico este hecho ya que dicha Ley es posterior a la elaboración del informe. Es por ello, que, en algunos casos, se ha decidido proponer información adicional a aportar por las sociedades en su Estado de Información No Financiera, con el objetivo de proporcionar más información a los Stakeholders y que estos indicadores se aproximen más a los requerimientos actuales de la Ley.
4. Tal y como se comenta en el apartado limitaciones al alcance, se considera que existen indicadores que pueden llegar a ser muy complejos de verificar por parte de las firmas encargadas de verificar los Estados de Información No Financiera, ya que como sucede en el caso de los indicadores medioambientales, se requiere una formación técnica (Ingeniería o similar). Este requerimiento para verificar los indicadores más complejos, precisa que las entidades encargadas de verificar dichos indicadores, tengan que, bien formar a sus empleados en estas áreas específicas o bien, acudir a expertos independientes con el objetivo de verificar dichos indicadores.

## 9. LIMITACIONES AL ALCANCE

En cuanto a las limitaciones al alcance que han surgido a la hora de elaborar la guía de actuación, se destaca que, para verificar los indicadores relacionados con el medioambiente, se requiere de un alto conocimiento técnico, el cual queda fuera de ámbito de conocimiento de un economista. Como consecuencia directa de esta falta de conocimiento técnico en esta área específica, algunos de los indicadores no resultan tan eficientes a la hora de verificar los Estados de Información No Financiera como pueden llegar a serlo los indicadores sociales y los indicadores de gobierno corporativo.

## 10. FUTURAS LINEAS DE INVESTIGACION

Se proponen como futuras líneas de investigación:

- a) Realizar una guía de actuación del auditor para la verificación de información no financiera a través de pruebas sustantivas empleando los indicadores establecidos por el Global Reporting Initiative (GRI).
- b) Realizar un estudio de las carencias de los indicadores propuestos por AECA, ya que no todos los indicadores cumplen de manera clara con los requisitos mínimos recogidos en la Ley 11/2018 y realizar un nuevo informe con los indicadores propuestos por AECA actualizados y adecuados a los requerimientos mínimos de la Ley en materia de sostenibilidad y diversidad.

## 11. NORMATIVA LEGAL

Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos

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.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

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.

## 12. BIBLIOGRAFIA

- Acevedo, M. L. (2011). Análisis de memorias de sostenibilidad y comunicaciones de progreso. *Documentos de Trabajo de Contabilidad Social*, (2).
- AENOR (2019). Cómo hacer un reporte de información no financiera. *La revista de la evaluación de la conformidad*, (351).
- AECA (2012). *Información integrada: el cuadro integrado de indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL*. Madrid: AECA.
- Boritz, J. E. y No, W. G. (2009). Assurance on XBRL-related documents: The case of United Technologies Corporation. *Journal of Information Systems*, 23(2), 49-78.
- Brundtland, G. H., Khalid, M., Agnelli, S., Al-Athel, S. y Chidzero, B. J. N. Y. (1987). Our common future. *New York*, 8.
- Chiluisa Moreno, D. G. (2016). *Los reportes integrados como herramienta de buenas prácticas de divulgación de información empresarial* (Bachelor's tesis), Universidad Técnica de Ambato. Facultad de Contabilidad y Auditoría.
- Deloitte (2011). *Integrated reporting. A better view?* Global Sustainability and Climate Change Services.
- Dey, C., y Burns, J. (2010). Integrated reporting at Novo Nordisk. *Accounting for sustainability: Practical insights*, 197-214.
- Eccles, R.G. y Krzus, M.P. (2010). *One Report. Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. John Wiley and Sons, Inc. USA.
- Erro, A. G., Echeverría, I. Á. y Sánchez, J. A. C. (2008). Las guías de sostenibilidad como complemento idóneo a las cuentas anuales. *Observatorio contable y financiero*, (23), 66-73.
- Gispert, L. I. D. (2005). Reflexión al concepto de desarrollo sostenible para Carlos R. Rodríguez. *Revista Vinculando*.
- GRI (2020). Sustainability Reporting Guidelines, *G4*.
- Nordisk, N. (2008). Novo Nordisk annual report 2008–Financial, social and environmental performance. *Bagsvaerd: Novo Nordisk A/S*.
- Nordisk, N. (2010). Novo Nordisk annual report 2010–Financial, social and environmental performance. *Bagsvaerd: Novo Nordisk A/S*.
- ONU, Asamblea General (2015). 70/1. *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. Resolución aprobada por la Asamblea General el 25/12/2015.
- PricewaterhouseCoopers (2015). *El Informe integrado: La mejor información para una mayor ventaja competitiva*. Madrid.

Saura, P. y Hernández, M. (2008). La evolución del concepto de sostenibilidad y su incidencia en la educación ambiental. *Revista Teoría Educación*, 20, 179-204.

United Technologies Corporation. (2010). *Annual Report: Big Goals. Big Results*.

Vilches, A. y Gil, D. (2015). Ciencia de la Sostenibilidad: ¿Una nueva disciplina o un nuevo enfoque para todas las disciplinas? *Revista Iberoamericana de Educación*, 69(1), 39-60.

### **13. ENLACES DE INTERES**

Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR): <https://revista.aenor.com/351/como-hacer-un-reporte-de-informacion-no-financiera.html>

Global Reporting Initiative (GRI): <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/>

Informe Integrado (PwC): <https://www.pwc.es/es/soluciones/auditoria/assets/el-informe->

Naciones Unidas (ONU): <https://www.un.org/es/>