

A U D I T O R Í A I N T E R N A



LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO  
INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA



# Auditoría Interna y la Información no Financiera

El INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA es una asociación profesional fundada en 1983, cuya misión es contribuir al éxito de las organizaciones impulsando la Auditoría Interna como función clave del buen gobierno. En España cuenta con más de 3.200 socios, auditores internos en las principales empresas e instituciones de todos los sectores económicos del país.

LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO es el laboratorio de ideas del Instituto de Auditores Internos de España sobre gobierno corporativo, gestión de riesgos y Auditoría Interna, donde participan más de 150 socios y profesionales técnicos expertos.



AUDITORÍA INTERNA



BUENAS PRÁCTICAS EN GESTIÓN DE RIESGOS



OBSERVATORIO SECTORIAL



PRÁCTICAS DE BUEN GOBIERNO

El laboratorio trabaja con un enfoque práctico en la producción de documentos de buenas prácticas que contribuyan a la mejora del buen gobierno y de los sistemas de gestión de riesgos en organizaciones de habla hispana. Además de desarrollar contenido, fomenta el intercambio de conocimientos entre los socios.

A U D I T O R Í A I N T E R N A



LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO  
INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA

# Auditoría Interna y la Información no Financiera

Marzo 2018

## MIEMBROS DE LA COMISIÓN TÉCNICA

COORDINACIÓN:

**Maria Casares Medrano**. CIA, CRMA. IBERDROLA

**Ángel Alloza Losana**. CORPORATE EXCELLENCE - CENTRE FOR REPUTATION LEADERSHIP

**José Luis Blasco Vázquez**. KPMG

**Alberto Castilla Vida**. EY

**Ana María Holgado González**. MUTUA MADRILEÑA

**Hernan Huwylar**, CPA. DELOITTE DINAMARCA

**Ángel Labrador Martínez**. MAZARS

**Diana Lianes Arcos**. PELAYO SEGUROS

**Manuel Muela Cameno**. BARCLAYS

**Helena Redondo García**. DELOITTE

**Julio Torralba Casaña**. MAPFRE

Instituto de Auditores Internos de España

Santa Cruz de Marcenado, 33 · 28015 Madrid · Tel.: 91 593 23 45 · Fax: 91 593 29 32 · [www.auditoresinternos.es](http://www.auditoresinternos.es)

Depósito Legal: M-5372-2018

ISBN: 978-84-945594-9-5

Diseño y maquetación: desdezero, estudio gráfico

Impresión: Grafilia

Propiedad del Instituto de Auditores Internos de España. Se permite la reproducción total o parcial y la comunicación pública de la obra, siempre que no sea con finalidades comerciales, y siempre que se reconozca la autoría de la obra original. No se permite la creación de obras derivadas.

Durante los últimos años han aumentado los requerimientos sobre la extensión y calidad de la información que las empresas comunican a los diferentes grupos de interés.

Los inversores saben que el éxito de un proyecto empresarial depende cada vez más de la estrategia, de la calidad de gestión y del posicionamiento. Son factores que aumentan el valor de un proyecto por encima de su valor contable/financiero.

La comisión técnica que ha elaborado este documento parte de un contexto general, definiendo la información no financiera, sus atributos y estándares, para después analizar su aseguramiento a través de la definición del alcance y responsabilidades del modelo de control interno.

A la hora de implantar una auditoría interna de la información no financiera hay que considerar que el rol del área dependerá de la madurez del proceso de reporting de esta información.

Estos aspectos, y las consideraciones tecnológicas para auditar indicadores no financieros, en las que también ahonda el documento, servirán de ayuda a los auditores internos en el aseguramiento de la información no financiera ante el Consejo de Administración, responsable último de toda la información publicada.





# Índice

INTRODUCCIÓN	06
La relevancia de la información no financiera .....	06
INFORMACIÓN NO FINANCIERA: DEFINICIÓN Y ATRIBUTOS	08
ESTÁNDARES DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA	10
ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA	16
Modelo de Control Interno: alcance y responsabilidades .....	16
Las Tres Líneas de Defensa en el diseño del modelo de control de la información no financiera .....	17
IMPLANTACIÓN DE UNA AUDITORÍA INTERNA DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA	18
El rol de Auditoría Interna en la revisión de la información no financiera ....	18
Competencias para auditar la información no financiera .....	20
Procesos para auditar indicadores no financieros .....	20
Consideraciones tecnológicas para auditar indicadores no financieros .....	25
SUPERVISIÓN POR EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN	27
ANEXO I · EJERCICIO DE ANÁLISIS: INFORMACIÓN INCLUIDA EN EL INFORME DE RSC	29
ANEXO II · MARCO PARA LA SUPERVISIÓN POR EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN	31
ANEXO III · EVOLUCIÓN DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA	37





## Introducción

La información no financiera tiene implicación directa en la planificación, ejecución y reporte de la Dirección de Auditoría Interna.

Este documento presenta el panorama actual, la regulación y las tendencias en información no financiera, y sirve de guía en la supervisión de dicha información por los auditores internos y los Consejos de Administración.

En los siguientes apartados se presentan la evolución de la información no financiera en los últimos años en términos de estándares de información y regulación; las bases metodológicas más adecuadas para la evaluación y aseguramiento de la información no financiera; y recomendaciones de actuación para auditores internos y para el Consejo de Administración.

Los inversores y demás grupos de interés han incrementado su demanda de información a las empresas. La información financiera no ha sido suficiente para la toma de decisiones, por lo que se requiere complementarla con información no financiera para entender mejor el modelo de negocio de cada organización, su estrategia y su posicionamiento. Esto ha generado un incremento significativo de la publicación de la información corporativa por parte de las grandes empresas.

Sin embargo, en muchos casos no se ha respondido adecuadamente a dicha demanda, ya que se percibe que la información corpora-

tiva generada es confusa, fragmentada y desconectada de las decisiones. De la misma forma que sucedió tras la crisis de 1929, la de finales de 1980 o tras la caída de Enron, surge la necesidad de avanzar en la mejora de la rendición de cuentas de las empresas.

Los reguladores defienden que una mejor información corporativa protege más al inversor y a los mercados. Se han desarrollado diferentes medidas regulatorias para controlar el contenido de los reportes de información no financiera. La más novedosa y relevante, debido a su próxima aplicación, es la Directiva Comunitaria 2014/95 de *Divulgación de Información No Financiera e Información sobre Diversidad*.

Ante la divulgación de más información y la necesidad de mejorar la transparencia y transmitir confianza a los mercados, los consejos de Administración han aumentado su responsabilidad y necesitan, entre otros, la colaboración de los auditores internos para la revisión de los nuevos reportes. La relevancia de la información no financiera tiene una implicación directa en la planificación, ejecución y reporte de las direcciones de Auditoría Interna.

## LA RELEVANCIA DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA

Actualmente, el modelo empresarial responde a la necesidad de restablecer el equilibrio adecuado entre la **generación de confianza**,

la **legitimidad social** y la **necesidad de buscar nuevas fuentes de diferenciación** que sean duraderas y puedan sustentar un mode-



lo económico y empresarial productivo y eficiente.

La clave del éxito es ganarse la confianza, admiración y respeto de los diferentes grupos de interés y, como consecuencia, su apoyo, para lo que es imprescindible. En este proceso es imprescindible una gestión excelente de los **activos y recursos intangibles**, como la comunicación, la cultura corporativa, la marca y la reputación.

Para gestionar y mejorar estos activos y recursos intangibles, es imprescindible que se puedan medir, impulsando métricas y herramientas que permitan definir **indicadores no financieros**, para analizar junto con los indicadores financieros tradicionales.

En los informes reportados por las organizaciones esta información no financiera se incluirá junto con la financiera con el **objetivo** último de ofrecer una **mayor transparencia y garantías a los mercados**.

La Directiva 2014/95/UE, en vigor desde el 6 de diciembre de 2014 pero aplicable a partir de 2018 con la información correspondiente al ejercicio 2017, cambia significativamente la forma de reportar la información no financiera. En julio de 2017 la Comisión Europea publicó las *Directrices sobre la presentación de informes no financieros (metodología para la presentación de información no financiera)*, no vinculantes, y creadas para ayudar a las sociedades a divulgar información no financiera de alta calidad, útil, coherente y más comparable<sup>1</sup>. Los beneficios de esta reforma dependerán de la calidad de los informes emitidos, por lo que es necesario definir y cla-

rificar los mecanismos de supervisión de estos informes para mejorar la transparencia de la información comunicada.

En noviembre de 2017 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el 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. El objetivo de este Real Decreto-ley es adaptar la normativa española vigente hasta la fecha a la Directiva de la Unión Europea.

En términos de gobierno corporativo, **el Consejo de Administración debe supervisar toda la información relevante para los diferentes grupos de interés, con independencia de la naturaleza de la información reportada (financiera o no financiera)**.

Así lo vió la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en el *Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas* publicado en 2015, donde se incluía una recomendación relativa a la supervisión de la información no financiera por parte de una comisión del Consejo de Administración.

En la práctica, muchas sociedades han optado por atribuir esta supervisión a la Comisión de Auditoría, que se apoya en Auditoría Interna para desarrollar sus funciones. En junio de 2017 la CNMV publicó la *Guía Técnica 3/2017 sobre Comisiones de Auditoría de Entidades de Interés Público*<sup>2</sup>, que establece como responsabilidad de la Comisión de Auditoría re-

**El Consejo debe supervisar toda la información, financiera o no financiera, relevante para los stakeholders.**

1. [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&rid=5](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&rid=5)

2. [https://www.cnmv.es/DocPortal/Legislacion/Guias-Tecnicas/GuiaTecnica\\_2017\\_3.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Legislacion/Guias-Tecnicas/GuiaTecnica_2017_3.pdf)

visar la claridad e integridad de toda la información financiera y no financiera publicada por la sociedad.

Por todo lo expuesto, parece necesario que Auditoría Interna disponga de pautas y criterios claros que le permitan colaborar con los

consejos de Administración y sus comisiones en la supervisión de la información no financiera.

El papel a desempeñar dependerá de la madurez del proceso de *reporting* de la información no financiera.



## Información no financiera: definición y atributos

La información no financiera no está definida por una norma de Contabilidad o basada en una norma contable.

Es complejo definir de forma consensuada la información no financiera ya que, en realidad, depende mayoritariamente de la naturaleza de la actividad de cada sociedad o del sector en que se enmarca. Normalmente se define como todo aquello que no es estrictamente información financiera. Se trata de un *“término amplio aplicable a toda la información destinada a accionistas y otros grupos de interés que no está definida por una norma de Contabilidad o un cálculo de una medida basada en una norma contable”*<sup>3</sup>.

El concepto ha evolucionado desde los informes de gestión hasta los informes de Sostenibilidad o de Responsabilidad Social Corporativa, y una de las expresiones más utilizadas re-

cientemente es el informe ambiental, social y de buen gobierno (*Environmental, Social and Governance* -ESG). Probablemente, la explicación más exhaustiva de la información no financiera la encontramos en el estándar de información, Global Reporting Initiative (GRI), que propone contenidos generales y específicos agrupados en las dimensiones económica, ambiental y social, y que se detalla en el siguiente capítulo.

Integrar la información financiera y no financiera para ofrecer una visión global de una organización conlleva dificultades debido a la **diversidad de la información no financiera**, a la hora de obtener información homogénea y comparable.

3. ECCLES, R.; KRZUS, M. y SERAFEIM, G. Market Interest in Nonfinancial Information. *HBS Working Paper*. Septiembre 2011, number: 12-018, p. 3-4.



Esta información se caracteriza por:

- Tener orígenes muy dispares.
- Contar con unidades de medición.
- No disponer de sistemas de registro interconectados entre sí.

En el Anexo I se incluye un análisis de los Informes de Responsabilidad Social Corporativa bajo los estándares del Informe Integrado de tres empresas del sector seguros. De este ejercicio se desprende que la respuesta de cada compañía es única ante el mismo reto de informar al mercado, independientemente de la metodología y los estándares adoptados.

A esta dificultad "inherente" hay que añadir el hecho de que los estándares de la información no financiera (véase apartado siguiente) no presentan el mismo nivel de madurez que los estándares de la financiera (por ejemplo, IFRS, *International Financial Reporting Standards*), aunque se han conseguido importantes logros en los últimos años. Esto dificulta enormemente comparar entre compañías, e incluso dentro de una misma compañía, entre distintos periodos de tiempo.

No obstante, la información financiera está regulada y la no financiera no suele estarlo en países de nuestro entorno, salvo algunas excepciones relativas a la naturaleza de las actividades (regulación sectorial) o al hecho de ser entidades de interés público (principalmente sociedades cotizadas, entidades públicas, sociedades de cierto tamaño o que se dedican a ciertas actividades reguladas).

Las *Directrices sobre la presentación de informes no financieros*, recientemente publicadas, constituyen un importante avance al incluir una metodología para presentar la informa-

ción no financiera para conseguir que sea de calidad, útil, coherente y comparable.

En concreto, estas directrices identifican en su capítulo 3 los siguientes atributos que debe tener la información no financiera:

- **Información significativa.** Se identifican factores a considerar para evaluar la importancia relativa de la información:
  - Modelo de negocio, estrategia y retos principales.
  - Principales cuestiones sectoriales.
  - Intereses y expectativas de las partes interesadas pertinentes.
  - Impacto de las actividades.
  - Factores relacionados con las políticas públicas y con la regulación.
- **Información fiel, equilibrada y comprensible.** Debe reflejar de manera fiel los aspectos favorables y no favorables, y la información debe prepararse y presentarse de manera imparcial.
- **Información completa, pero concisa.** Debe proporcionar una imagen completa de la sociedad en el año al que se refiere el informe. Debe divulgarse, como mínimo, información significativa sobre cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas a personal, respeto de los derechos humanos y asuntos relativos a la lucha contra la corrupción y el soborno.
- **Información estratégica y prospectiva.** Se espera que ayude a conocer el modelo de negocio de una sociedad, su estrategia y ejecución, y que explique las repercusiones de la información comunicada a corto, medio y largo plazo.

GRI propone contenidos generales y específicos agrupados en las dimensiones económica, ambiental y social.

- **Información orientada a las partes interesadas.** Es conveniente tener en cuenta las necesidades de información de todas las partes interesadas.
- **Información coherente y sistemática.** Debe ser coherente con otros elementos del informe de gestión.



## Estándares de información no financiera

La aplicación de estándares con mayor grado de madurez en los reportes de información permite que ésta sea más rica y detallada, ya que:

- permite comparar mejor su evolución a través de los periodos en una misma empresa,
- posibilita comparar indicadores cuantitativos de distintas organizaciones, y
- dota a los actores del mercado de herramientas mejores y más transparentes para tomar decisiones.

Hay 5 estándares de información no financiera que, en términos de madurez y nivel de adopción, pueden considerarse como referencias a escala mundial:

- Global Reporting Initiative (GRI).
- Comunicaciones de Progreso del Pacto Mundial de Naciones Unidas.
- Informes específicos sobre emisiones de gases de efecto invernadero de CDP.

- Las nuevas normas SASB - *Sustainability Accounting Standards*.
- El marco de informes integrados de International Integrated Reporting Council (en adelante IIRC).

Adicionalmente, se incluye un resumen de las exigencias derivadas de la nueva directiva de información no financiera aprobada por el Consejo de la Unión Europea.

### Global Reporting Initiative (GRI)

Creado por CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) a finales de los 90 con apoyo financiero de las Naciones Unidas, hoy es el modelo de reporte más seguido en todo el mundo.

En España, el 94% de los informes de información no financiera que publican las cien primeras compañías siguen este estándar.



Este estándar guía a las empresas en la elaboración de informes corporativos sobre los impactos ambientales, sociales y económicos. Estos informes, generalmente publicados bajo la denominación de *Informes de Sostenibilidad*, presentan de forma estructurada información cualitativa –valores, gobierno y vinculación de la estrategia con los objetivos de desarrollo sostenible– y cuantitativa, en forma de indicadores de desempeño.

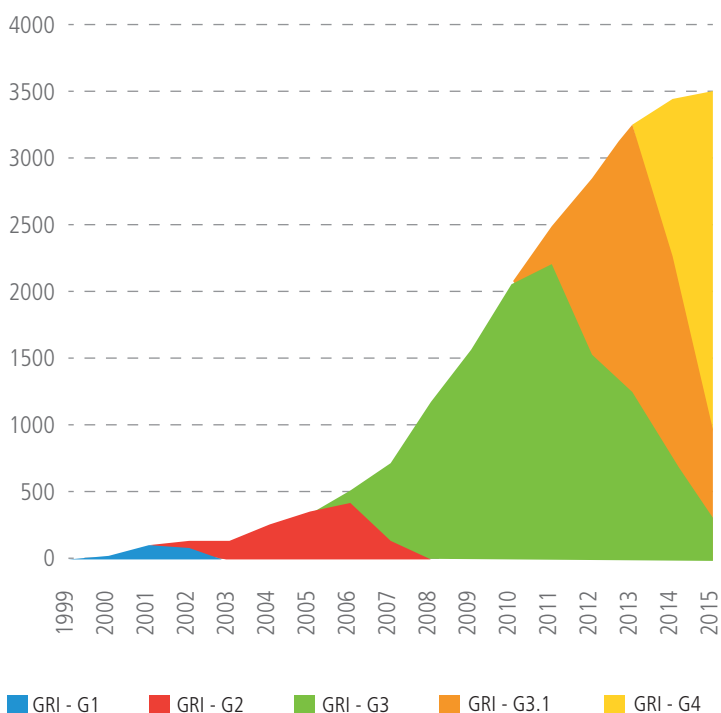
Su éxito radica en desarrollar el contenido del informe usando un *set* de indicadores cuantitativos que pueden contextualizarse en una estructura flexible de información cualitativa. Esta característica favorece que las empresas construyan su propia y diferenciada “historia” alrededor del informe, conservando las posibilidades de comparación que ofrece el uso de indicadores definidos.

Desde su creación, sucesivas actualizaciones han creado 4 versiones del estándar. La última versión, denominada G4<sup>4</sup>, se compone de diez principios y define indicadores sobre 46 aspectos diferentes.

## Comunicaciones de Progreso del Pacto Mundial de Naciones Unidas

Creado en el año 2000, el Pacto Mundial establece diez principios para alinear el compromiso de las organizaciones con las prioridades de la Naciones Unidas. Los firmantes se comprometen a promover su cumplimiento y deben reportar anualmente sus avances a tra-

## EVOLUCIÓN DEL NÚMERO DE INFORMES PUBLICADOS CONFORME A LAS DISTINTAS VERSIONES DE GRI



Fuente: Elaboración propia

vés de un documento denominado *Informe de Progreso*, más conocido por sus siglas en inglés CoP - *Communication on Progress*.

Aunque en un principio los informes de progreso no tenían una estructura pautada, el sistema de Naciones Unidas ha desarrollado una política propia<sup>5</sup>, así como mecanismos puente con otros estándares de *reporting* como GRI.

4. El conjunto de principios y aspectos requeridos por la guía G4 de GRI puede consultarse en la web: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>

5. <https://www.unglobalcompact.org/participation/report/cop>

En la actualidad, el 80% de los firmantes del Pacto Mundial realiza su CoP en el nivel *Active*

Su importancia radica en el importante número de compañías que han suscrito estos principios en el mundo —más de 20.000, cerca de 1.500 en España— y en la diversidad de tamaño que tienen las organizaciones adheridas.

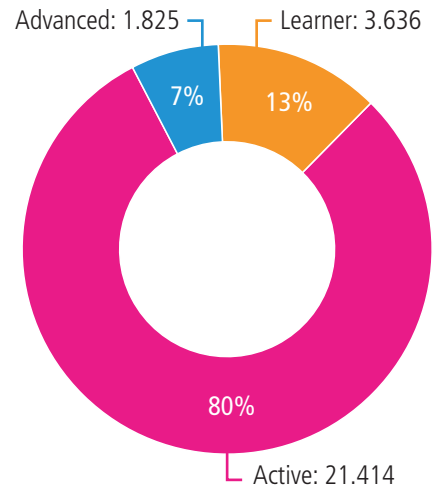
La política de adhesión al Pacto Mundial establece los contenidos mínimos que deben incluirse en el CoP:

- Comunicado expreso por parte de la organización de su apoyo continuo al Pacto Mundial de Naciones Unidas y la renovación constante de su compromiso por parte del primer ejecutivo.
- Descripción de acciones prácticas que la empresa ha adoptado o piensa adoptar para aplicar los diez principios en cada área (derechos humanos, trabajo, medio ambiente, lucha contra la corrupción).
- Indicadores que muestren los progresos obtenidos en los resultados.

Cada organización desarrolla su CoP según el grado de avance de sus prácticas y sistemas de información en alguno de los siguientes niveles de aplicación:

- *GC Learner*: durante los primeros 12 meses de adhesión al Pacto Mundial, las organizaciones gozan de 12 meses de “periodo de gracia” (denominación del Pacto Mundial), en el que se permite que el CoP no cumpla alguno de los requisitos indicados más arriba.
- *GC Active*: el CoP cumple todos los requisitos indicados anteriormente.
- *GC Advanced*: además de cumplir con todos los requisitos, la organización realiza una autoevaluación más exhaustiva<sup>6</sup>.

#### NIVEL DE APLICACIÓN DE CoP



Fuente: Elaboración propia

En la actualidad, el 80% de los firmantes del Pacto Mundial realiza su CoP en el nivel *Active*.

#### Informes específicos sobre emisiones de gases de efecto invernadero: CDP

Anteriormente denominada *Carbon Disclosure Project*, tiene sede en el Reino Unido y trabaja con inversores y compañías. Inicialmente nació para promover la transparencia sobre emisiones de gases de efecto invernadero, pero ha ampliado su espectro de actuación para cubrir también aspectos como el agua, los bosques y las cadenas de suministro.

CDP dispone de cuatro modelos de evaluación, entre los que destacan:

- *Climate Change*: cuestionario que recoge información sobre las políticas y el desem-

6. [https://www.unglobalcompact.org/docs/communication\\_on\\_progress/GC\\_Advanced\\_COP\\_selfassessment\\_ES.pdf](https://www.unglobalcompact.org/docs/communication_on_progress/GC_Advanced_COP_selfassessment_ES.pdf)

peño ambiental de las empresas para ponerla a disposición de inversores institucionales, que la incorporan a sus sistemas de evaluación de riesgos.

- *Supply Chain*: es otro cuestionario, integrado con el de *Climate Change* (algunas preguntas son comunes), en el que se recoge información sobre el desempeño ambiental vinculado a las actividades concretas que una empresa realiza para su cliente. Recoge la información de más de 4.000 empresas de todo el mundo.

### Las nuevas normas SASB - *Sustainability Accounting Standards*

Es una organización estadounidense sin fines de lucro que desarrolla y difunde normas que ayuden a las empresas cotizadas a informar sobre aspectos no financieros de interés para los inversores.

Desde 2013, ha publicado guías sectoriales para ayudar a las empresas a identificar los factores de sostenibilidad que son importantes para la organización, y proporcionan un modelo para la presentación de informes útil para los inversores.

Se pretende que las empresas que cotizan en la SEC usen las normas SASB para cumplir con información relevante a incluir en sus declaraciones, y para comprender y mejorar el rendimiento de los factores que más puedan afectar a la capacidad para crear valor.

Sus normas se estructuran en dos partes: (1) orientación - divulgación y (2) las normas para el uso en sus declaraciones anuales (Formulario 10-K o 20-F) que ayuden a asegurar que la divulgación es estandarizada, pertinente, comparable y completa.

### El marco de informes integrados del IIRC - *International Integrated Reporting Council*

Es una coalición mundial de reguladores, inversores, empresas, organismos de normalización, la profesión contable y organizaciones no gubernamentales. Se creó en 2011 en respuesta a las reclamaciones por parte de la comunidad de inversores ante la falta de información útil para realizar una valoración razonada que permita tomar decisiones de inversión fundadas sobre las empresas. La coalición promueve la comunicación de la creación de valor como el siguiente paso en la evolución de la información empresarial.

El IIRC publicó la versión definitiva de su guía de reporte a finales de 2014.

A diferencia de los demás estándares, que se basan más en indicadores, la guía de IIRC aplica principios y conceptos que se centran en lograr mayor cohesión y eficacia en la elaboración de informes y adoptar un "pensamiento integrado", como una forma de romper los silos internos departamentales y reducir la duplicación de la información que se ofrece al mercado.

Es decir, el marco establece principios y contenidos para realizar el informe, no indicadores, e identifica la información a incluir para evaluar la habilidad de la organización para crear valor. Su enfoque tiene como punto de partida la creación de valor y los "capitales" utilizados por la empresa para crearlo con el tiempo.

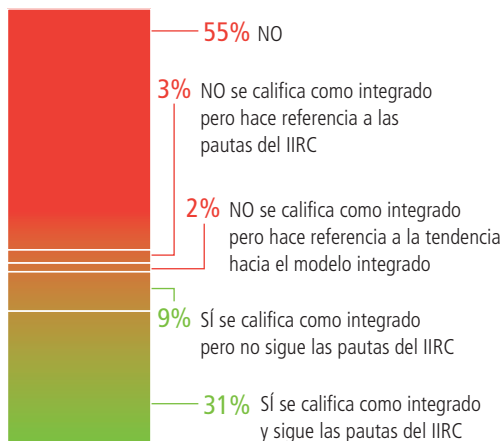
El éxito de IIRC radica en el efecto tractor y la influencia que ha ejercido sobre los reguladores de todo el mundo, que han tomado la guía de <IR> como referencia a la hora de

La guía de IIRC aplica conceptos para lograr más cohesión y eficacia en los informes y adoptar un "pensamiento integrado"

desarrollar normativas de reporte no financiero. Actualmente múltiples países alrededor del mundo<sup>7</sup> han adoptado el IIRC.

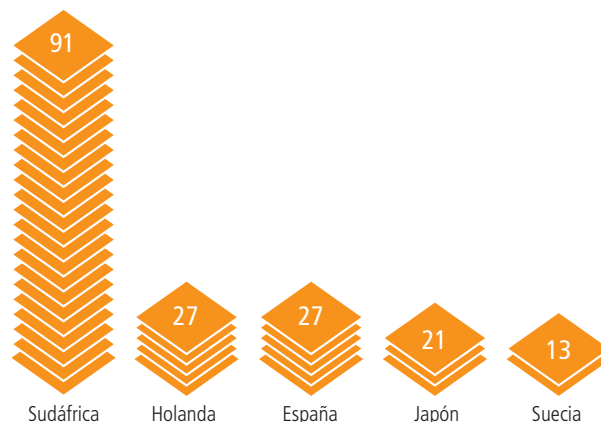
### EVOLUCIÓN EN LA ADOPCIÓN DEL INFORME INTEGRADO COMO ESTÁNDAR DE REPORTE

¿Se califica su informe anual como Informe Integrado o sigue las pautas del IIRC?



Número actual de informes integrados: Top países

Base: N100 empresas



Fuente: KPMG, Survey of Corporate Responsibility Reporting, 2015

### Nueva directiva de información no financiera

La aprobación de la Directiva 2014/95/UE sobre la divulgación de información no financiera por parte del Consejo de la Unión Europea, ha supuesto un hito en el reporte de la información no financiera de las grandes empresas europeas ya que, bajo el principio de cumplir o explicar, se calcula que aplicará a más de 10.000 empresas en Europa.

El nuevo informe cubre tres áreas: información económica, social y medioambiental. Así, la Directiva exige a las empresas desglosar información sobre políticas, riesgos y aspectos relacionados con asuntos medioambientales, sociales, laborales, de derechos humanos, lucha contra la corrupción y diversidad del Consejo de Administración.

La Directiva contempla dos formas de cumplimiento:

- Inclusión de un “estado no financiero” en el Informe de Gestión que incluya, al menos, la información que se detalla en el gráfico de la página siguiente.
- La existencia de informes no financieros separados basados en marcos de referencia y publicados conjuntamente con el Informe de Gestión en un plazo inferior a seis meses.

El objetivo de la UE es que la mayor transparencia y exposición pública de las empresas conlleve mecanismos de competitividad entre ellas y establezca incentivos que contribuyan a una mejor gestión de los riesgos y las oportunidades de carácter no financiero. En último término, que contribuya eficazmente a la

7. <http://integratedreporting.org/when-advocate-for-global-adoption/find-out-what-is-happening-in-your-region/>





creación de empleo y al crecimiento económico a largo plazo.

Existe una clara diferencia entre esta Directiva y el informe integrado. La primera se centra en desgloses financieros y sociales, mientras que el informe integrado va más allá, requiriendo la integración de la información finan-

ciera, medioambiental, social y otra información de manera comprensiva y coherente.

A continuación, se incluye un resumen de los requisitos de la Directiva 2014/95/UE. Se representan los asuntos que deben tratarse y los contenidos que deben tener cada uno de ellos.

## REQUISITOS DE LA NUEVA DIRECTIVA

		ASUNTOS					
		Medio ambiente	Sociales	Personal	Derechos humanos	Corrupción y soborno	Diversidad en órganos
CONTENIDOS	Modelo de negocio	●	●	●	●	●	●
	Políticas + debida diligencia	●	●	●	●	●	●
	Resultados y situación	●	●	●	●	●	●
	Riesgos	●	●	●	●	●	●
	Impacto	●	●	●	●	●	●
	Indicadores clave	●	●	●	●	●	●

Fuente: Elaboración propia

La Directiva todavía presenta algunas incógnitas, fundamentalmente vinculadas a las decisiones que tome cada país miembro de la UE en la trasposición (por ejemplo, tienen la libertad de exigir o no la verificación de la información no financiera por parte de un tercero independiente), y a la metodología aplicable.

El 25 de noviembre del 2017, el BOE publicó el Real Decreto-ley 18/2017 que modificó el Código de Comercio y la Ley de Sociedades de Capital con el objetivo de adaptarlas a la Directiva de la Unión Europea. En lo que se refiere a la verificación de la información no financiera por parte de un tercero, se estable-

ce que los auditores de cuentas únicamente deben comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera.

En España, a partir de 2017 las Entidades de Interés Público deben informar de su compromiso en materia medioambiental y social (según la legislación nacional, son Entidades de Interés Público las empresas cotizadas, las entidades financieras, las compañías de seguros y aquellas que sin ser de las enumeradas anteriormente tengan un número medio de empleados mayor a 500, un balance de más de 20 millones de euros o unos ingresos superiores a 40 millones de euros anuales).

**El informe integrado requiere integrar la información financiera con la social, ambiental, etc., de forma comprensiva y coherente**



# Aseguramiento de la información no financiera

Existen importantes diferencias entre el control interno sobre la información no financiera y sobre la no financiera

## MODELO DE CONTROL INTERNO: ALCANCE Y RESPONSABILIDADES

Si bien desde el punto de vista teórico el concepto de control interno ha evolucionado, desde el punto de vista práctico existen importantes diferencias entre el control interno sobre la información financiera y el control interno sobre la información no financiera. En este contexto cabe reflexionar sobre lo siguiente: ¿cuántas organizaciones empresariales incluyen en su modelo de control interno la información no financiera?

Según la encuesta *Sabor del Mes* elaborada por el Instituto de Auditores Internos al respecto en mayo de 2015:

- En el 11% de las compañías no existe un modelo formalmente definido de control interno, ni sobre la información financiera ni sobre la información no financiera.
- En el 30%, el modelo de control interno existente es el mismo sobre la información financiera y la no financiera.
- En el 59%, existe un modelo sobre la información financiera, pero no sobre la información no financiera.

En el mismo estudio se desprende que solo el 27% de las compañías encuestadas define el control interno sobre la información no financiera en su organización como control gestio-

nado, mientras que el 39% indica que existen controles no documentados, y el 5% indica que no es parte de la cultura de la organización. Los consejos de administración juegan un importante papel en la supervisión del contenido de los informes reportados por las compañías. Por lo tanto, el desarrollo de un **modelo de Control Interno sólido** es fundamental, y que éste sea efectivo y eficiente se ha convertido en un objetivo prioritario en materia de gobierno corporativo<sup>8</sup>.

En relación a la información financiera, las compañías han realizado un importante esfuerzo durante los últimos años para desarrollar un modelo de control interno sólido (en gran medida motivado por la regulación, fundamentalmente por la ley *Sarbanes-Oxley*). Sin embargo, en un contexto donde la información no financiera gana más relevancia, se debería ampliar el alcance del control interno.

En 2013 el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) publicó la segunda versión de su Marco Integrado de Control Interno (COSO 2013). Si bien no cambia la definición de control interno, los objetivos son más amplios que el cumplimiento del reporting financiero, incluyendo, entre otros, la información no financiera<sup>9</sup>.

8. HILB, M., 2005. New Corporate Governance: from good guidelines to great practice. *Corporate Governance*, 13 (5), p. 569-581.

9. RITTENBERG, L y CAMPBELL, L.. *COSO Internal Control. Integrated Framework. Turning principles into positive action*. Florida. Institute of Internal Auditors Research Foundation. 2013. ISBN 0894137425



Dentro de los objetivos de información se hace referencia a la información financiera y no financiera, interna y externa, y abarca aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparen-

cia y otros conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la propia entidad.

## LAS TRES LÍNEAS DE DEFENSA EN EL DISEÑO DEL MODELO DE CONTROL DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA

La Confederación Europea de Institutos de Auditores Internos (ECIIA, por sus siglas en inglés) promueve la aplicación del Modelo de

Tres Líneas de Defensa en el proceso de *reporting* de la información no financiera<sup>10</sup>.

### FUNCIONES DE LAS LÍNEAS DE DEFENSA PARA CADA BLOQUE DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA A REPORTAR\*

	ECONÓMICO	AMBIENTAL	SOCIAL
PRIMERA LÍNEA	Responsables de recolectar los datos e implementar el programa anti corrupción. Controlan el proceso y realizan acciones correctivas si es necesario.	Responsables de recolectar los datos sobre aspectos medioambientales y definir los principales indicadores. Controlan el proceso y realizan acciones correctivas si es necesario.	Responsables de recolectar los datos sobre asuntos sociales. Controlan el proceso y realizan acciones correctivas si es necesario.
SEGUNDA LÍNEA	Definen el formato del reporte. Controlan el proceso y asisten a la Primera Línea. Cumplimiento desarrolla el proceso para recopilar los datos.	Definen el formato del reporte. Controlan el proceso y asisten a la Primera Línea. Seguridad desarrolla el proceso para recopilar los datos.	Definen el formato del reporte. Controlan el proceso y asisten a la Primera Línea. Recursos Humanos desarrolla el proceso para recopilar los datos.
TERCERA LÍNEA	Proporciona aseguramiento sobre la efectividad de la organización en asegurar y gestionar los riesgos y sistemas de control interno relacionado, incluyendo la forma en la que operan la Primera y Segunda Línea de Defensa.		

Fuente: ECIIA. *Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit*, p.9

\* Conforme a las exigencias de la Directiva Europea sobre divulgación de información no financiera (ver detalle en apartado 3.3)

10. ECIIA. *Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit*.

Como Tercera Línea de Defensa, Auditoría Interna proporciona una garantía independiente al Consejo de Administración y otros órganos

En relación a la información no financiera, las responsabilidades de cada Línea de Defensa son las siguientes:

- La Primera Línea de Defensa posee la información no financiera y es responsable de los informes emitidos en esta materia.
- La Segunda Línea de Defensa facilita y controla la implementación de un proceso efectivo de *reporting* de la información no financiera.
- Auditoría Interna, como Tercera Línea de Defensa, proporciona una garantía independiente al Consejo de Administración y demás órganos de gobierno. Respecto al proceso de *reporting* de la información no

financiera y sus desgloses, Auditoría Interna puede proporcionar garantías de que los riesgos están siendo mitigados mediante controles implementados al encontrar nuevos interlocutores con la Segunda Línea de Defensa. También deberá encontrar sinergias y alternativas de planificación con departamentos como Calidad, *Compliance*, Comunicación Corporativa, Asuntos Públicos, Recursos Humanos, Responsabilidad Social/Sostenibilidad y Reputación Corporativa, Seguridad de Información, Prevención sobre higiene, seguridad, y salud ocupacional, Asesoría Jurídica y con Gestión de Riesgos.



## Implantación de una auditoría interna de la información no financiera

### EL ROL DE AUDITORÍA INTERNA EN LA REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA

Dependerá de la madurez del proceso de *reporting* de esta información. ECIIA distingue dos roles<sup>11</sup>:

- En empresas en una fase temprana de implementación de *reportings* de información no financiera, Auditoría Interna jugaría un rol de consultor y revisaría el programa de gestión del cambio implantado con el

fin de asesorar sobre si los objetivos del programa cubren las necesidades de *reporting*.

- En empresas con un proceso implantado de *reporting* de información no financiera, Auditoría Interna desarrollaría un rol de asegurador.

11. ECIIA. *Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit*.



### ROL DE CONSULTOR

- Formación sobre las nuevas exigencias de reporte de información no financiera.
- Emisión de recomendaciones para adaptarse a los cambios.
- Promover coordinación entre las distintas áreas involucradas (tomando como base el Modelo de las Tres Líneas de Defensa).
- Revisar, junto con la Segunda Línea de Defensa, el diseño de los controles establecidos.

### ROL DE ASEGURADOR

- Definir la confianza y colaboración con otras líneas (aseguramiento combinado).
- Revisar el proceso de reporting (riesgos y controles internos).
- Asegurar la efectividad y eficiencia del proceso.
- Emitir recomendaciones para reducir los riesgos de información incorrecta y fomentar la creación de valor.

Fuente: Elaboración propia

A continuación, se incluyen ejemplos reales del rol desempeñado por Auditoría Interna en diferentes procesos de revisión de información no financiera en distintas empresas:

EMPRESA	INFORME REVISADO	ROL DE AUDITORÍA INTERNA
The Crown Estate	Informe Integrado	La compañía estableció un plan a tres años para definir el enfoque del informe integrado. Auditoría Interna se involucró en el segundo año trabajando conjuntamente con una firma de auditoría. El principal reto fue identificar qué información debería considerarse en base a su materialidad. Se concluyó que la información material era aquella importante para el Consejo de Administración, con independencia de la naturaleza de la misma.
SAB Miller	Informe Anual	Auditoría Interna realizó una revisión de la información narrativa que acompaña las cuentas para concluir si el informe anual era justo, equilibrado y comprensible y si proporcionaba la información necesaria para los accionistas sobre el desempeño, el modelo de negocio y la estrategia de la Sociedad. A partir de su revisión, el informe anual incluye un manifiesto confirmando expresamente lo anterior.
Philips	Informe Integrado	La revisión de la información incluida en el informe integrado ha ido evolucionando a lo largo de los ejercicios. En su primer año de emisión, el informe integrado contó con una revisión limitada de la información no financiera por parte del auditor de cuentas. Posteriormente, se inició un proyecto para incrementar el nivel de aseguramiento. Auditoría Interna contrató a un especialista con el objetivo de ir asumiendo la revisión realizada por el auditor hasta la fecha.
Marks and Spencer	Informe de Sostenibilidad	Auditoría Interna trabajó conjuntamente con el auditor de cuentas en la revisión de la información. Este se centró en la revisión de los indicadores con mayor impacto para los accionistas y Auditoría Interna, en el resto.

Fuente: Chartered Institute of Internal Auditors. *The role of Internal Audit in non-financial and integrated reporting*, Julio 2015

El auditor interno revisará su independencia de actualización, garantizando no haber participado en la preparación de la información analizada

## COMPETENCIAS PARA AUDITAR LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA

El aseguramiento de la información no financiera es un área en desarrollo. El perfil del auditor interno deberá enriquecerse para poder revisar áreas específicas y distintas a las comúnmente revisadas. Será necesario reforzar los equipos y formarlos con capacidades nuevas para asumir los nuevos retos y detectar oportunidades de mejora.

El equipo de Auditoría Interna deberá contar con **competencias técnicas** sobre estándares de reportes de información no financiera para el correcto cálculo de reportes técnicos específicos como cálculos de huella hídrica o de carbono, metodologías de medición de riesgos, y la gestión de intangibles.

Esta experiencia técnica implica conocer las prácticas de departamentos usualmente no cubiertos por actividades de aseguramiento de Auditoría Interna.

El auditor interno, con equipos cada vez más multidisciplinares, deberá reforzar habilidades en:

- **Nuevas metodologías de compilación, valoración y control** en nuevas disciplinas

que impactan en la planificación, la ejecución y soporte de evidencia de control y el reporte. El uso de expertos externos apoyará el desarrollo de esta competencia.

- **Reforzar su confidencialidad** al comenzar a tratar información a futuro sensible, especialmente crítica en el ámbito de riesgos sobre objetivos estratégicos y nuevos proyectos de inversión.
- **Revisar su independencia** de actualización ante la información no financiera, garantizando no haber participado en la preparación de la información analizada. Esta competencia puede ser crítica en departamentos que compartan funciones de Gestión de Riesgos con Auditoría Interna.
- **Mejorar competencias** en otras cuestiones como la **documentación** de evidencias diversas, la **negociación** de planes de acción complejos, las **habilidades analíticas** al visualizar nuevos riesgos e interacciones, y la **comunicación** a áreas generalmente con menor contacto y confianza previa.

## PROCESOS PARA AUDITAR INDICADORES NO FINANCIEROS

En la práctica, deben tenerse en cuenta muchas consideraciones para el aseguramiento de la información no financiera. A continuación se incluyen recomendaciones para el trabajo de campo del auditor interno.

La metodología distingue 5 pasos a tener en cuenta para auditar (con un rol de asegurador) la información no financiera.

### Determinación del alcance y orientación al riesgo

Las organizaciones tienen el desafío de gestionar el volumen y la complejidad de información ambiental, social, de transformación, modelos de negocios y sus riesgos. Por su diversa naturaleza, no toda la información no financiera tiene la misma relevancia y las mis-

mas consecuencias de incumplimiento. Los riesgos de producir y de comunicar demasiada información no financiera no son siempre tomados en cuenta, y los atributos de materialidad e integridad deben complementar los de la información financiera.

El alcance debe determinarse a partir de un mapa de riesgos que asegure que los objetivos del correcto reporte se ajustan al coste de los esfuerzos de control.

Recomendamos comenzar con un mapa de alcance del trabajo en función de riesgos de incorrecta toma de decisiones y de no conformidad con requerimientos internos y externos. Se proponen dos alternativas: basada en procesos y basada en reportes emitidos. Ambas permitirían justificar el Plan Anual de Auditoría y facilitar su aprobación por la Comisión de Auditoría.

#### A) ALTERNATIVA BASADA EN PROCESOS

El punto de partida para configurar los mapas de aseguramiento son los procesos que gestionan la información no financiera. Los pasos a seguir son los siguientes:

- Identificación de los principales procesos vinculados a la preparación de los *reporting* de información no financiera. A cada uno de los procesos identificados se le asociará un riesgo.
- Identificación de los agentes involucrados en la implantación de cada uno de los procesos, tomando como base el Modelo de las Tres Líneas de Defensa.
- Evaluación del riesgo por cada agente integrante de la Segunda Línea de Defensa. Para ello podría considerarse una escala del 1 al 5 (representando 1 un riesgo muy bajo y 5 uno muy alto).
- Ponderación de los riesgos identificados por la Segunda Línea de Defensa. Para cada riesgo se obtendrá una evaluación media y ésta determinará las áreas de mayor riesgo en las que deberá centrarse la Tercera Línea de Defensa. Los resultados podrían categorizarse en tres niveles: riesgo bajo (niveles 1-2), riesgo medio (nivel 3) y riesgo alto (niveles 4-5). Así el auditor interno podrá enfocar su Plan de Auditoría Interna en los procesos que presentan un mayor riesgo.

#### EJEMPLO DEL MAPA DE RIESGO PROPUESTO SEGÚN ALTERNATIVA BASADA EN PROCESOS

CICLO Y ACTIVIDAD	RIESGO PRINCIPAL	DESCRIPCIÓN DEL RIESGO	SEGUNDA LÍNEA DE DEFENSA				TERCERA LÍNEA
			CONTROL INTERNO	SEGURIDAD DE LA INFORMACIÓN	COMPLIANCE	SISTEMA INTEGRAL DE GESTIÓN	
NÓMINA - DUEÑO DEL PROCESO: RECURSOS HUMANOS							
	Estratégico	Gestión de Recursos Humanos no alineada a la estrategia comunicada	3	2	3	4	3
Comunicación anual del Reporte Social	Operacional	Consolidación incorrecta de datos	4	3	3	3	3
	De <i>Compliance</i>	Incumplimiento de comunicación de hechos relevantes	1	1	1	1	1
	De Información	Inconsistente definición del concepto empleado	5	5	4	4	4,5

Fuente: Elaboración propia

La información generada en varios sitios y compilada con mecanismos de comunicación complejos aumenta la probabilidad de fraude y error

Este enfoque permite identificar a los agentes involucrados en la revisión de los principales procesos que generan información no financiera y facilitar así un aseguramiento combinado. Permite optimizar el trabajo de aseguramiento al comparar el total de los riesgos evaluados en las líneas de defensa con una tolerancia consensuada con el dueño del proceso y alineada a la establecida por el Consejo de Administración.

**B) ALTERNATIVA BASADA EN REPORTE**

Bajo este enfoque, el punto de partida para la configuración del mapa de riesgo son los distintos informes que se generan en la actualidad y contienen información no financiera.

Los pasos a seguir para configurar los mapas son:

- Preparación de un inventario de información no financiera producida por las distintas áreas de la empresa en modo de reportes, incluyendo, como ejemplo, comunicación corporativa, responsabilidad social corporativa/sostenibilidad, reputación corporativa, asuntos públicos, desarrollo de negocios, gestión de riesgos, recursos humanos y departamentos técnicos.

- A cada uno de los informes incluidos en este inventario se le asignará un dueño, responsable último de su elaboración. Se identificará el marco normativo que le aplica, la periodicidad de su publicación y el destino del mismo (pudiendo ser un informe de uso interno o externo).
- A partir de entrevistas realizadas con los dueños de cada proceso, se identificarán los controles existentes y las validaciones internas o externas realizadas sobre ellos. En base a lo anterior, se asignará un coste estimado promedio de error o fraude.
- Se asignará la probabilidad de error o fraude, que es la estimación de la cantidad de eventos que esperemos se materialicen en el horizonte de tiempo utilizado para el ejercicio (horizonte que dependerá de la periodicidad con la que se efectúe el análisis completo). Tienen una probabilidad más elevada los procesos con límites técnicos en el método de cálculo que garanticen su fiabilidad. Cuando la información se genera en diferentes sitios y se compila a través de mecanismos de comunicación complejos aumenta la probabilidad de fraude y error.

**EJEMPLO DEL MAPA DE RIESGO PROPUESTO SEGÚN ALTERNATIVA BASADA EN REPORTE**

REPORTE	DUEÑO	MARCO	PERIODICIDAD	DESTINO	COSTO ESTIMADO PROMEDIO DE ERROR O FRAUDE	PROBABILIDAD DE ERROR O FRAUDE INTERNO A 3 AÑOS	EXPOSICIÓN
Responsabilidad Social	Director RSC	Política de sostenibilidad y RSC	Anual	Externo	500k	20%	100k
Informe huella de carbono	Director técnico	ISO 14067	Trim	Interno	40k	50%	20k
Reporte de riesgo	CRO	Política GR ISO 31000	Trim	Interno	400k	10%	40k

Fuente: Elaboración propia





La exposición resultante, expresada en términos monetarios (resultado de aplicar la probabilidad de error al coste estimado promedio de error), será la base para determinar los informes a revisar por parte de Auditoría Interna y el alcance de la revisión se basará en los riesgos de mal reporte de la información. El alcance así calculado deberá ser aprobado por la Comisión de Auditoría para priorizar las acciones del año.

## Planificación

La etapa de planificación consiste en incorporar la revisión de la información no financiera en los programas de Auditoría Interna.

La integración del aseguramiento de esta información con la financiera mejorará la comunicación y la coordinación entre departamentos con equipos multidisciplinares. Solo el

buen entendimiento de los marcos, alcance, competencias, materialidad, y destinatarios de la información financiera y de la no financiera, permite al auditor interno planear sus programas de trabajo para evitar duplicar tareas de aseguramiento.

La periodicidad de los reportes con información no financiera identificada en el mapa de riesgos propuesto ayudará a organizar las tareas de revisión en la planificación del departamento.

La planificación debe definir el procedimiento de Auditoría Interna a seguir para asegurar los reportes finales con información no financiera, por ejemplo, *re-performance* de cálculos, metodología seguida o revisión de contenidos, verificación de supuestos e hipótesis. Estos procedimientos darán como resultado un programa de trabajo de Auditoría Interna.

### EJEMPLO DEL MAPA DE RIESGO PROPUESTO SEGÚN ALTERNATIVA BASADA EN REPORTE

REPORTE	INDICADORES ALCANZADOS	1T	2T	3T	4T
Responsabilidad Social	Relaciones con la comunidad y programas sociales. Datos socio económicos de plantilla. Desarrollo con proveedores. <i>Performance</i> de salud y seguridad.				Auditoría completa
Reporte de riesgo	Mapa de riesgos de contratos clave. Mapa de riesgos de proyectos del plan de desarrollo.		Auditoría		Auditoría
Informe huella de carbono				Auditoría limitada	

Fuente: Elaboración propia

## Obtención de la evidencia

En la etapa de determinación del alcance, el marco de control identificado da al auditor interno el estándar para comparar la evidencia efectuada. En esta etapa se debe asegurar la

existencia de un marco de cálculo y reporte adecuado, conocimiento técnico y correcta formalización y aprobación.

La formalización del cálculo y el *reporting* a partir de normas internas y estándares inter-

## Los soportes basados en factores cualitativos requieren evidencias externas, como la comparación con estándares de la industria

nacionales permiten dar a la información no financiera un uso sin ambigüedad, consistente y transparente de términos y definiciones.

La evidencia debe corroborar que se cumple con los objetivos de integridad, materialidad y capacidad de respuesta a las necesidades de los destinatarios, especialmente en el proceso de medición. La evidencia garantizará el nivel de suficiencia, competencia y relevancia suficientes para inferir el nivel de control del proceso en general y sostener eventuales recomendaciones.

Cuando la evidencia está basada en factores cualitativos y cuantitativos se produce un desafío particular. Tradicionalmente, el auditor interno obtiene evidencias sobre factores cuantitativos en el momento de analizar la información financiera. Los soportes basados en factores cualitativos, como opiniones subjetivas sobre eventos y riesgos futuros, requieren que el auditor interno obtenga y documente evidencias externas a su organización, como la comparación con estándares de industria.

### Análisis de resultados de pruebas de cumplimiento y recomendaciones de planes de mejoras

El análisis de la evidencia, de las recomendaciones, del consenso y de la comunicación de planes de mejoras es particularmente desafiante en la información no financiera.

El reporte de revisión y auditoría de información no financiera deberá tener los mismos requisitos de calidad que el resto de proyectos emprendidos por Auditoría Interna.

El análisis de resultados y la evaluación de deficiencias deben comunicarse de forma

consistente entre periodos analizados y los intervinientes.

Recomendamos que el auditor interno analice los resultados en base a las siguientes preguntas:

- ¿Toda la información no financiera producida es material para asegurar las decisiones de todos los destinatarios implicados para alcanzar los objetivos estratégicos? (**integridad y materialidad**).
- ¿Toda la información no financiera incluye los aspectos positivos y negativos del rendimiento de la organización? (**balance**).
- ¿Toda la información no financiera está tratada y presentada consistentemente para que todos los destinatarios implicados puedan analizarla históricamente? (**comparabilidad**).
- ¿Toda la información no financiera está suficientemente detallada para evaluar el rendimiento de la organización por todos los destinatarios implicados? (**precisión**).
- ¿Toda la información no financiera se generó antes de las decisiones de los destinatarios implicados de acuerdo a un cronograma regular? (**oportunidad**).
- ¿Toda la información no financiera es clara y accesible para el conocimiento de los destinatarios implicados? (**claridad**).
- ¿Toda la información no financiera está documentada y clara para garantizar un correcto nivel de calidad y trazabilidad? (**documentación**).

### Reevaluación de proceso

Tras la revisión de indicadores, es recomendable que Auditoría Interna confirme que los elementos del plan de trabajo de aseguramiento han funcionado efectivamente, como



se había planeado en sus objetivos. En el próximo periodo de revisión, se recomienda efectuar un ajuste si se detectan desvíos sobre el alcance efectivo, los recursos dedicados, los avances de los planes de remediaciones y otras medidas de eficiencia.

Se debe controlar la evolución de los reportes para determinar el universo auditable del próximo Plan de Auditoría Interna, así como la evolución de los requerimientos normativos y de comunicación.

## CONSIDERACIONES TECNOLÓGICAS PARA AUDITAR INDICADORES NO FINANCIEROS

La tecnología tiene una gran influencia en el aseguramiento de la información no financiera porque, se convierte en un facilitador necesario para producir y auditar dicha información. En esta sección se analizan las consideraciones necesarias para auditar la información no financiera desde un punto de vista tecnológico.

### Sistemas de *reporting*

La información no financiera tiene una naturaleza muy amplia, incluyendo información no estandarizada, con diferentes formatos y fuentes de procedencia. Es recomendable que el auditor interno utilice herramientas tecnológicas para revisar y generar indicadores de información no financiera.

Ésta se asocia generalmente a sistemas de información independientes como, por ejemplo:

- Gestión de riesgos.
- Responsabilidad social corporativa/sostenibilidad.
- Reputación corporativa.
- Cumplimiento normativo.
- Gestión del canal de denuncias.
- Gestión ambiental.

- Gestión de políticas.
- Sistemas de calidad.
- Gestión del talento y conocimiento.
- Comunicación corporativa.
- Asuntos públicos.

La información no financiera tendrá un rol más relevante a medida que se integre en un sistema de *reporting* para la toma de decisiones de la organización.

El sistema de información abarca desde sistemas complejos e integrados (ERP-*Enterprise Resource Planning*, CRM-*Customer Relationship Management*, SCM-*Software Configuration Management*) a otros simples y locales (MS Excel, MS Access). El auditor interno obtendrá evidencias y soportes dependiendo de estas características.

Las fuentes de información locales cuentan, en general, con limitados controles de seguridad que garanticen su integridad. De extenderse su uso, esta debilidad de los sistemas locales incrementará los riesgos asociados a la modificación, intencionada o no, de la información a auditar.

Se recomienda que el auditor interno emplee tecnología para revisar y generar indicadores de información no financiera

Se recomienda que el auditor interno asegure la existencia de workflows para facilitar validar la información

Es recomendable que el auditor interno revise las actividades y las operaciones del sistema de información y de los permisos de acceso de los usuarios. También deberá asegurarse la correcta consolidación de la información no financiera dentro del sistema de información en base a criterios establecidos y validados previamente.

El objetivo principal de Auditoría Interna es garantizar la correcta protección y la seguridad de la información contenida en los sistemas de información. Los principios básicos en los que basará la auditoría y que debe cumplir el sistema de información son:

- **Confidencialidad:** garantiza que la información está debidamente protegida, y que solo puedan acceder a ella los usuarios autorizados.
- **Integridad:** garantiza que la información no se modifica de manera no autorizada.
- **Disponibilidad:** garantiza el acceso a la información cuando los usuarios autorizados quieran acceder.
- **Autenticidad:** garantiza qué usuario accede y realiza un tratamiento de la información disponible.

### Aprobación de datos y consolidación

Debido a las distintas fuentes del sistema de información, es recomendable que el auditor interno asegure la existencia de *workflows* para facilitar la validación de la información cualquiera que sea su origen. Un *workflow* es el flujo de trabajo a seguir para la consecución de una tarea establecida a través de herramientas tecnológicas.

Los *workflows* tienen un gran impacto en la agilización y descentralización de las organizaciones. Facilitan la obtención de la información a través de la plataforma tecnológica –cualquiera que sea su origen– identifican al propietario de la información, y permiten establecer la trazabilidad entre fuentes y receptores de información.

El empleo de *workflows* en las herramientas tecnológicas del sistema de información permitirá al auditor interno asegurarse el proceso de aprobación y consolidación de la información no financiera y sus indicadores.

### Plataforma de consolidación de la información

La integración de los sistemas de información no financiera facilita los objetivos de Auditoría Interna y mejora la consolidación, la comunicación y el control de los datos de fuentes diversas. Se recomienda al auditor interno asegurarse la correcta parametrización y seguridad de la consolidación por grupos de empresas, extracción y conversión, y controles de integridad final.

El empleo de herramientas tecnológicas debe permitir auditar todo el proceso de consolidación, identificando al “dueño” de la información, eliminando que se tomen distintas fuentes de datos y que se duplique el trabajo.

También permite establecer ventanas de tiempo consensuadas en la organización para mostrar la información. No toda la información que muestren los sistemas de *reporting* tendrá la misma criticidad para la organización, pudiendo establecerse *reporting* mensuales, o diarios, para la información más crítica. Los *reporting* obtenidos fuera de las ven-

tanías de ejecución contarán con información no válida de acuerdo a las planificaciones establecidas.

El uso de cuadros de mandos en los sistemas de *reporting* permitirá obtener automatizada y homogéneamente la información necesaria, lo que reducirá los errores de manipulación de los usuarios que accedan a la información.

Para facilitar la consolidación de la información, la plataforma tecnológica debe ser flexi-

ble, permitiendo a la organización adaptar la información que recoge (procesos, riesgos, controles, indicadores, etc.) a los distintos modelos de *reporting*.

Se debe tener en cuenta que es un tipo de *reporting* en evolución y aún sin la madurez del *reporting* financiero, por lo que la plataforma tecnológica no debe suponer un lastre ante posibles cambios de tendencia.



## Supervisión por el Consejo de Administración

El aseguramiento de la información no financiera es crítico para garantizar la confianza de los distintos grupos de interés. La ausencia de confianza podría ser una barrera para el uso de esta información no financiera revelada.

El Consejo de Administración es el responsable último de toda la información publicada por las compañías, tanto de la financiera como de la no financiera.

El marco fundamental de la supervisión de la información no financiera por parte del Consejo de Administración está comprendido en cuatro instrumentos principales.

Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo

El artículo 529 terdecies (disposición a), establece que *“el Consejo de Administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión [...] la aprobación del plan estratégico o de negocio, los objetivos de gestión y presupuestos anuales, la política de inversiones y de financiación, la política de responsabilidad social corporativa y la política de dividendos”*<sup>12</sup>.

El Consejo es el responsable último de toda la información, financiera y no financiera, publicada por las compañías

12. Ver información detallada en Anexo II.

Este artículo establece un mandato legal –no una simple recomendación (que puede seguirse, o no)– a los Consejos de Administración de las sociedades de capital para que sean ellos, y no los órganos de gestión, los máximos responsables de los pilares básicos de la información no financiera (el plan estratégico, los objetivos de gestión, la política de responsabilidad social corporativa o la de dividendos). Conviene recordar que son sociedades de capital las sociedades de responsabilidad limitada, anónima y la comanditaria por acciones (Art. 1.1).

### Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (CNMV, febrero de 2015)

El principio 24 establece tres recomendaciones específicas (53, 54 y 55) en materia de responsabilidad social corporativa y cuatro recomendaciones (6, 12, 14, 45) que integran ésta en otros aspectos empresariales. Lo más sustancial del Código es que incide expresamente en la supervisión por parte del Consejo de Administración del cumplimiento de las reglas de gobierno corporativo, de los códigos internos de conducta y la política de responsabilidad social corporativa<sup>13</sup>.

### Guía Técnica 3/2017 sobre Comisiones de Auditoría de Entidades de Interés Público (CNMV, junio de 2017)

La tercera sección del segundo apartado de esta Guía (*Desempeño de sus funciones por las Comisiones de Auditoría*) hace referencia a la supervisión de la información financiera y

no financiera. El punto 39 establece que “*la Comisión de Auditoría debe revisar la claridad e integridad de toda la información financiera y no financiera relacionada, que la entidad haga pública, como pueden ser los estados financieros, informe de gestión, informes de gestión y control de riesgos, de gobierno corporativo, etc. La Comisión de Auditoría debe valorar en qué casos tiene sentido y puede involucrar a los auditores de cuentas en la revisión de alguno de los informes adicionales a los estados financieros*”.

### Directiva Comunitaria 2014/95/UE de Divulgación de información no financiera e información sobre diversidad

El 5 de julio de 2017 se publicaron las *Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera)*. En distintas secciones se menciona la información que podría incluirse sobre la supervisión realizada por el Consejo de Administración.

Por ejemplo, en la sección 4.2 se incluye la posibilidad de explicar la supervisión que ejerce el Consejo sobre las políticas incluidas en el estado no financiero. La sección 6 incluye una orientación destinada a ayudar a las sociedades a preparar la descripción de la política de diversidad de su Consejo de Administración que deberán incluir en su gobernanza empresarial, no formando parte la misma del estado no financiero<sup>14</sup>.

13. Ver información detallada en Anexo II.

14. Ver información detallada en Anexo II.



# Anexo I

## EJERCICIO DE ANÁLISIS: INFORMACIÓN INCLUIDA EN EL INFORME DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

La tabla resume la información comunicada por tres empresas del mismo sector en su Informe de Responsabilidad Social Corporativa y preguntas básicas que un consejero debería plantearse para cumplir con su responsabilidad.

	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
<b>SOBRE LA EMPRESA</b>	Nacional. No Cotizada.	Multinacional. Cotizada.	Multinacional. Cotizada.
<b>INFORMACIÓN CORPORATIVA</b>	Informe de Responsabilidad Social Corporativa.	Informe de Responsabilidad Social.	Informe de Responsabilidad Corporativa.
<b>ESTÁNDAR APLICADO</b>	Guías de Buenas Prácticas elaboradas por UNESPA.	Directrices internacionales de Global Reporting Initiative (GRI), versión 4.	Indicadores del Global Reporting Initiative (GRI). Indicadores sectoriales de RSC de ICEA.

ELEMENTOS DEL REPORTE INTEGRADO	MARCO GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN Y FACTORES EXTERNOS	Se especifica información cuantitativa sobre la organización, pero no se mencionan los factores externos que afectan a la habilidad de la organización para crecer en el corto, medio o largo plazo.	Se especifica información cuantitativa y cualitativa sobre la cultura, ética, valores, competencia, posición en el mercado, así como los factores externos que afectan a la organización.	Se especifica información, principalmente cualitativa, sobre la cultura, ética, valores, competencia, posición en el mercado, así como los factores externos y la respuesta de la organización a los mismos.
	GOBIERNO	No se menciona la existencia de ningún área específica de sostenibilidad.	Se menciona la existencia de un área específica de Seguridad y Medioambiente y cómo se integra en la estructura de gobierno de la empresa.  Se especifica la forma jurídica de la sociedad y los compromisos internacionales adoptados.	Se menciona la existencia y composición del Comité de Responsabilidad Corporativa, su integración en los órganos de gobierno de la organización y compromisos de información.  Se detalla la estructura accionarial de la organización.
	MODELO DE NEGOCIO	No se explica claramente el modelo de negocio de la organización.  Se especifican servicios prestados y un detalle de los productos que se comercializan.  Se identifican las principales sociedades que forman la organización y las actividades que desarrollan.	Se especifica de forma general las marcas, productos y servicios de la entidad; los países en los que opera; su cadena de suministros y las asociaciones y organizaciones de promoción a las que pertenece.  Se incluyen datos cuantitativos sobre el tamaño y magnitudes económicas de la organización.	Se detallan ampliamente las marcas, productos y servicios de la organización; los países en los que opera; la cadena de proveedores; los programas e iniciativas sociales, ambientales y económicos en los que participa y las asociaciones a las que pertenece.  Se incluyen datos cuantitativos sobre el tamaño y magnitudes económicas de la organización.
	¿Qué hace la organización y bajo qué factores opera?			
¿Cómo contribuye la estructura de gobierno de la organización a crear valor en el corto, medio y largo plazo?				
¿Cuál es el modelo de negocio de la organización?				

	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	
ELEMENTOS DEL REPORTE INTEGRADO	<p><b>RIESGOS Y OPORTUNIDADES</b></p> <p>¿Cuáles son los riesgos y oportunidades que afectan a la habilidad de la organización para crear valor y cómo los gestiona?</p>	<p>No se mencionan los riesgos y oportunidades que afectan a la organización.</p>	<p>Se identifican y se miden factores y riesgos ambientales, sociales y de gobierno y se asocian a las políticas de Riesgos de la sociedad.</p> <p>Se establecen medidas de prevención y control y se buscan medidas de transformación de riesgos en oportunidades.</p>	<p>No se identifican en el informe los riesgos y oportunidades que afectan a la compañía.</p> <p>Se hace referencia al equipo de Responsabilidad Corporativa y al Consejo de Administración como responsables de la identificación y la visión a largo plazo de riesgos y oportunidades.</p>
	<p><b>ESTRATEGIA Y ASIGNACIÓN DE RECURSOS</b></p> <p>¿Cuáles son los objetivos de la organización y cómo piensa cumplirlos?</p>	<p>Se definen líneas de actuación, pero no se refleja la definición de la estrategia.</p> <p>Se identifican y mantiene cierto grado de comunicación con los Grupos de interés.</p> <p>No se realiza un estudio de materialidad.</p>	<p>Se especifica el plan estratégico de sostenibilidad y el plan estratégico de la compañía.</p> <p>Se identifican claramente los grupos de interés, los compromisos que se adquieren y los canales de relación con los mismos</p> <p>Se describen los principales efectos, riesgos y oportunidades de la sociedad.</p>	<p>Se identifican los objetivos para cada uno de los grupos de interés y se detallan ampliamente los canales de comunicación establecidos con ellos.</p> <p>Se especifica la publicación interna del plan estratégico de la organización.</p> <p>Se detalla la materialidad de los asuntos clave para el reporte.</p>
	<p><b>DESEMPEÑO</b></p> <p>¿Ha logrado la organización sus objetivos estratégicos?</p> <p>¿Cuáles han sido los resultados en términos de efectos en el capital?</p>	<p>No se menciona cualitativa ni cuantitativamente la consecución de los objetivos de la empresa, los riesgos que afronta, sus efectos en la organización, en la creación de valor.</p>	<p>Se indican los objetivos del periodo, las actuaciones realizadas y los logros alcanzados.</p> <p>Se incluyen indicadores cuantitativos de consumo de recursos y residuos.</p> <p>Se identifican las consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización debido al cambio climático.</p>	<p>Se muestran los indicadores de desempeño de los dos últimos periodos, su variación y su distribución entre el Grupo y las filiales.</p> <p>Se integran las prioridades de la compañía con las de sus grupos de interés.</p>
	<p><b>PERSPECTIVA</b></p> <p>¿Qué retos e incertidumbres afrontará la organización al seguir su estrategia y cuáles son las implicaciones para su modelo de negocio y su desempeño futuro?</p>	<p>No se mencionan análisis ni previsiones de futuro financieras, de riesgos, oportunidades, ni el efecto que pueden tener en la consecución de los objetivos estratégicos.</p> <p>No se aportan indicadores ni información relevante de fuentes externas, ni análisis de sensibilidad.</p>	<p>Se identifican las principales líneas de actuación del Plan Estratégico de Eficiencia Energética y Cambio Climático.</p>	<p>Se identifican los riesgos globales y tendencias con las que se enfrentará la organización en la consecución de su estrategia.</p>
	<p><b>BASES DE PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN</b></p> <p>¿Cómo determina la organización qué materias se incluyen en el reporte integrado y cómo se cuantifican y evalúan?</p>	<p>La información no financiera se prepara conforme a las Guías de Buenas Prácticas del sector.</p> <p>Se realiza una revisión externa de ciertos aspectos no financieros.</p>	<p>El informe de Sostenibilidad se elabora siguiendo estándares específicos.</p> <p>Se realiza una revisión completa por parte de una entidad externa.</p>	<p>El informe de Sostenibilidad se elabora siguiendo estándares específicos.</p> <p>No se hace mención a ninguna verificación de los contenidos de la memoria por parte de una entidad externa.</p>

Fuente: Elaboración propia





## Anexo II

### MARCO PARA LA SUPERVISIÓN POR EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. Artículo 529 *terdecies*

Establece las facultades indelegables del Consejo de Administración; es decir, define las “competencias exclusivas” del Consejo en relación con determinados ámbitos de responsabilidad. En el punto primero del artículo 529 *terdecies* establece que “el Consejo de Administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión a que se refiere el artículo 249 bis ni específicamente las siguientes:

- a) *La aprobación del plan estratégico o de negocio, los objetivos de gestión y presupuesto anuales, la política de inversiones y de financiación, la política de responsabilidad social corporativa (en adelante RSC) y la política de dividendos.*
- b) *La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control.*
- c) *La determinación de la política de gobierno corporativo de la sociedad y del grupo del que sea entidad dominante; su organización y funcionamiento y, en particular, la aprobación y modificación de su propio reglamento.*
- d) *La aprobación de la información financiera que, por su condición de cotizada, deba hacer pública la sociedad periódicamente.*
- e) *La definición de la estructura del grupo de sociedades del que la sociedad sea entidad dominante.*
- f) *La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que, por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.*
- g) *La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo.*
- h) *La aprobación, previo informe de la Comisión de Auditoría, de las operaciones que la sociedad o sociedades de su grupo realicen con consejeros, en los términos de los artículos 229 y 230, o con accionistas titulares, de forma individual o concertadamente con otros, de una par-*

*participación significativa, incluyendo accionistas representados en el Consejo de Administración de la sociedad o de otras sociedades que formen parte del mismo grupo o con personas a ellos vinculadas. Los consejeros afectados o que representen o estén vinculados a los accionistas afectados deberán abstenerse de participar en la deliberación y votación del acuerdo en cuestión. Solo se exceptuarán de esta aprobación las operaciones que reúnan simultáneamente las tres características siguientes:*

- 1.º que se realicen en virtud de contratos cuyas condiciones estén estandarizadas y se apliquen en masa a un elevado número de clientes,*
- 2.º que se realicen a precios o tarifas establecidos con carácter general por quien actúe como suministrador del bien o servicio de que se trate, y*
- 3.º que su cuantía no supere el uno por ciento de los ingresos anuales de la sociedad.*

*i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.”*

## Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas (CNMV, febrero de 2015)

El Código en vigor es fruto de los trabajos de una comisión de expertos creada por acuerdo del Consejo de Ministros del 10 de mayo de 2013, para proponer las iniciativas y las reformas normativas que se considerasen adecuadas para garantizar el buen gobierno de las empresas. También para prestar apoyo y asesoramiento a la CNMV en la modificación del Código de mayo de 2006, el llamado Código Conthe –por referencia al presidente de la CNMV que dirigió el grupo de trabajo que lo elaboró.

El código de 2006 refundió las recomendaciones del Código Olivencia y del Informe Aldama, e introdujo recomendaciones adicionales de la Comisión Europea en materia de remuneración de consejeros y del papel de los consejeros no ejecutivos, y otras recomendaciones procedentes de los principios de buen gobierno corporativo de la OCDE.

### PRINCIPIOS Y RECOMENDACIONES

El Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas establece un principio (el 24), tres recomendaciones específicas (53, 54 y 55) en materia de responsabilidad social corporativa y cuatro recomendaciones (6, 12, 14, 45) que integran ésta en otros aspectos empresariales. Este articulado, en definitiva, está directamente relacionado con la información no financiera de las sociedades cotizadas.

#### Principio 24

Establece que *“la sociedad promoverá una política adecuada de RSC, como facultad indelegable del Consejo de Administración, ofreciendo de forma transparente información suficiente sobre su desarrollo, aplicación y resultados”.*

En concreto, se afirma que *“la apertura y sensibilidad hacia el entorno, el sentido de comunidad, la capacidad innovadora y la consideración del largo plazo, se añaden a la imprescindible crea-*



*ción de valor como fundamentos de la actividad empresarial. Por tanto, es recomendable que las empresas analicen cómo impacta su actividad en la sociedad y cómo esta impacta, a su vez, en la empresa.*

*De esta manera, utilizando como referencia la cadena de valor, la empresa puede identificar cuestiones sociales que permitan la creación de valor compartido. Se plantea la conveniencia de desarrollar el contenido mínimo recomendado de la política de responsabilidad social, cuya aprobación corresponde al Consejo de Administración, y de plasmar el principio de mantener una comunicación transparente basada en la necesidad de informar, tanto sobre los aspectos financieros como sobre los aspectos no financieros de negocio”.*

### Recomendaciones directamente relacionadas con la RSC

La Recomendación 53 establece *“que la supervisión del cumplimiento de las reglas de gobierno corporativo, de los códigos internos de conducta y de la política de responsabilidad social corporativa se atribuya a una o se reparta entre varias comisiones del Consejo de Administración que podrán ser la Comisión de Auditoría, la de Nombramientos, la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa, en caso de existir, o una Comisión especializada que el Consejo de Administración, en ejercicio de sus facultades de auto-organización, decida crear al efecto, a las que específicamente se les atribuyan unas funciones mínimas”.*

La siguiente tabla incluye las funciones establecidas en la recomendación 53 y su relación con las recomendaciones 54 y 55.

FUNCIONES DE LA R.53	RELACIÓN CON LAS R.54 Y R.55
<p>a) <i>La supervisión del cumplimiento de los códigos internos de conducta y de las reglas de gobierno corporativo de la sociedad.</i></p>	<p>Dado que tanto el Código interno de Conducta como las reglas de gobierno corporativo de la empresa son normas de autorregulación, que afectan en primer lugar a los empleados, pero también a los consejeros y a los socios, parece evidente que la función a) de la R53 puede tener relación directa con lo dispuesto en los apartados c) y e) de la R54:</p> <p>c) <i>Las prácticas concretas en cuestiones relacionadas con: accionistas, empleados, clientes, proveedores, cuestiones sociales, medio ambiente, diversidad, responsabilidad fiscal, respeto de los derechos humanos y prevención de conductas ilegales.</i></p> <p>e) <i>Los mecanismos de supervisión del riesgo no financiero, la ética y la conducta empresarial.</i></p>
<p>b) <i>La supervisión de la estrategia de comunicación y relación con accionistas e inversores, incluyendo los pequeños y medianos accionistas.</i></p>	<p>Sin duda, esta función guarda relación directa con lo dispuesto en los apartados c), d), f) y g) de la R54:</p> <p>c) <i>Las prácticas concretas en cuestiones relacionadas con: accionistas, empleados, clientes, proveedores, cuestiones sociales, medio ambiente, diversidad, responsabilidad fiscal, respeto de los derechos humanos y prevención de conductas ilegales.</i></p> <p>d) <i>Los métodos o sistemas de seguimiento de los resultados de la aplicación de las prácticas concretas señaladas en la letra anterior, los riesgos asociados y su gestión.</i></p> <p>f) <i>Los canales de comunicación, participación y diálogo con los grupos de interés.</i></p> <p>g) <i>Las prácticas de comunicación responsable que eviten la manipulación informativa y protejan la integridad y el honor.</i></p>

## FUNCIONES DE LA R.53

c) *La evaluación periódica de la adecuación del sistema de gobierno corporativo de la sociedad, con el fin de que cumpla su misión de promover el interés social y tenga en cuenta, según corresponda, los legítimos intereses de los restantes grupos de interés.*

d) *La revisión de la política de responsabilidad corporativa de la sociedad, velando por que esté orientada a la creación de valor.*

e) *El seguimiento de la estrategia y prácticas de responsabilidad social corporativa y la evaluación de su grado de cumplimiento.*

f) *La supervisión y evaluación de los procesos de relación con los distintos grupos de interés.*

## RELACIÓN CON LAS R.54 Y R.55

La relación de esta función con la R54 tiene que ver con los grupos de interés. Destacaríamos los compromisos que la sociedad asume en la política de RSC y el seguimiento correspondiente, que se establece en los apartados a), b) y d) de la R54, pero también con los mecanismos de supervisión del riesgo que la sociedad asume al integrar o no los legítimos intereses de sus grupos de interés (apartado e) R54); y la participación y el diálogo que mantenga con ellos (apartado f) R54):

- a) *Los objetivos de la política de responsabilidad social corporativa y el desarrollo de instrumentos de apoyo.*
- b) *La estrategia corporativa relacionada con la sostenibilidad, el medio ambiente y las cuestiones sociales.*
- d) *Los métodos o sistemas de seguimiento de los resultados de la aplicación de las prácticas concretas señaladas en la letra anterior, los riesgos asociados y su gestión.*
- e) *Los mecanismos de supervisión del riesgo no financiero, la ética y la conducta empresarial.*
- f) *Los canales de comunicación, participación y diálogo con los grupos de interés.*

En general, tiene que ver con toda la R54, ya que en ella se establecen los contenidos mínimos de la política.

Toda política de RSC tiene que tener sus mecanismos de seguimiento y control. De hecho, forma parte de los contenidos mínimos según la R54. Por ello, esta función, tiene relación con los apartados a), b), c), d) y e):

- a) *Los objetivos de la política de responsabilidad social corporativa y el desarrollo de instrumentos de apoyo.*
- b) *La estrategia corporativa relacionada con la sostenibilidad, el medio ambiente y las cuestiones sociales.*
- c) *Las prácticas concretas en cuestiones relacionadas con: accionistas, empleados, clientes, proveedores, cuestiones sociales, medio ambiente, diversidad, responsabilidad fiscal, respeto de los derechos humanos y prevención de conductas ilegales.*
- d) *Los métodos o sistemas de seguimiento de los resultados de la aplicación de las prácticas concretas señaladas en la letra anterior, los riesgos asociados y su gestión.*
- e) *Los mecanismos de supervisión del riesgo no financiero, la ética y la conducta empresarial.*

Una parte importante de la política de RSC tiene que ver con los compromisos y la gestión de la relación con los stakeholders. Un diálogo fluido y transparente, que tenga en cuenta sus legítimos intereses. Esta función tiene relación con los apartados c), f) y g) de la R54:

- c) *Las prácticas concretas en cuestiones relacionadas con: accionistas, empleados, clientes, proveedores, cuestiones sociales, medio ambiente, diversidad, responsabilidad fiscal, respeto de los derechos humanos y prevención de conductas ilegales.*
- f) *Los canales de comunicación, participación y diálogo con los grupos de interés.*
- g) *Las prácticas de comunicación responsable que eviten la manipulación informativa y protejan la integridad y el honor.*

FUNCIONES DE LA R.53	RELACIÓN CON LAS R.54 Y R.55
<p>g) <i>La evaluación de todo lo relativo a los riesgos no financieros de la empresa, incluyendo los operativos, tecnológicos, legales, sociales, ambientales, políticos y reputacionales.</i></p>	<p>Según la R.54, la gestión del riesgo no financiero (ambiental, social y de gobernanza (ASG)), la ética y la conducta empresarial, deben formar parte del contenido mínimo de la política de RSC. Además, la estrategia de Sostenibilidad de la empresa debe tener en cuenta, los cambios (tecnológicos, políticos y sociales) que se producen y se producirán en el entorno en el que la empresa opera, y los impactos (positivos/negativos) de la empresa en ese entorno y del entorno en la empresa. En este sentido, los apartados a), b), d), e) y f) de la R54 tienen que ver con esta función:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) <i>Los objetivos de la política de responsabilidad social corporativa y el desarrollo de instrumentos de apoyo.</i></li> <li>b) <i>La estrategia corporativa relacionada con la sostenibilidad, el medio ambiente y las cuestiones sociales.</i></li> <li>d) <i>Los métodos o sistemas de seguimiento de los resultados de la aplicación de las prácticas concretas señaladas en la letra anterior, los riesgos asociados y su gestión.</i></li> <li>e) <i>Los mecanismos de supervisión del riesgo no financiero, la ética y la conducta empresarial.</i></li> <li>f) <i>Los canales de comunicación, participación y diálogo con los grupos de interés.</i></li> </ul>
<p>h) <i>La coordinación del proceso de reporte de la información no financiera y sobre diversidad, conforme a la normativa aplicable y a los estándares internacionales de referencia.</i></p>	<p>Esta función afecta tanto a la R54 como a la R55.</p> <p>R54:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>f) <i>Los canales de comunicación, participación y diálogo con los grupos de interés.</i></li> <li>g) <i>Las prácticas de comunicación responsable que eviten la manipulación informativa y protejan la integridad y el honor.</i></li> </ul> <p>R55: Esta recomendación anticipa la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva de información no financiera (Directiva 2014/95/UE), al establecer <i>“que la sociedad informe, en un documento separado o en el informe de gestión, sobre los asuntos relacionados con la responsabilidad social corporativa, utilizando para ello alguna de las metodologías aceptadas internacionalmente”</i>.</p>

Fuente: BAZÁN, CORTÉS, DE LA MORENA. *Guía para la integración de la Responsabilidad Social Corporativa*. Bosch editorial, 2016.

## Recomendaciones indirectamente relacionadas con la RSC

El Código también establece otras cuatro recomendaciones (6, 12, 14, 45) que integran la responsabilidad social corporativa en otros aspectos empresariales (Bazán, Cortés y De La Morena, 2016). Son éstas:

- a) Que las sociedades cotizadas publiquen en su página web con antelación suficiente a la celebración de la Junta General, junto con otros documentos, el *Informe sobre la política de RSC* (R6). Esta recomendación está relacionada con la R53.
- b) Que el Consejo de Administración procure conciliar el propio interés social con, según corresponda, los legítimos intereses de sus empleados, sus proveedores, sus clientes y los de los restantes grupos de interés que puedan verse afectados, así como el impacto de las actividades

de la compañía en la comunidad en su conjunto y en el medio ambiente (R12). Esta recomendación guarda relación con el P24 y sus recomendaciones.

- c) Que la política de selección de consejeros promueva el objetivo de que en el año 2020 el número de consejeras represente, al menos, el 30% del total de miembros del Consejo de Administración (R14). Esta recomendación guarda relación con los apartados b) y e) del contenido mínimo de la política de RSC de la R54.
- d) Que la política de control y gestión de riesgos identifique entre otros requerimientos, al menos, los distintos tipos de riesgo, financieros y no financieros (entre otros los sociales, medio ambientales, y reputacionales) a los que se enfrenta la sociedad (R45). Esta recomendación guarda relación con los apartados b) y c) del contenido mínimo de la política de RSC de la R54 y la función g) de la R53.

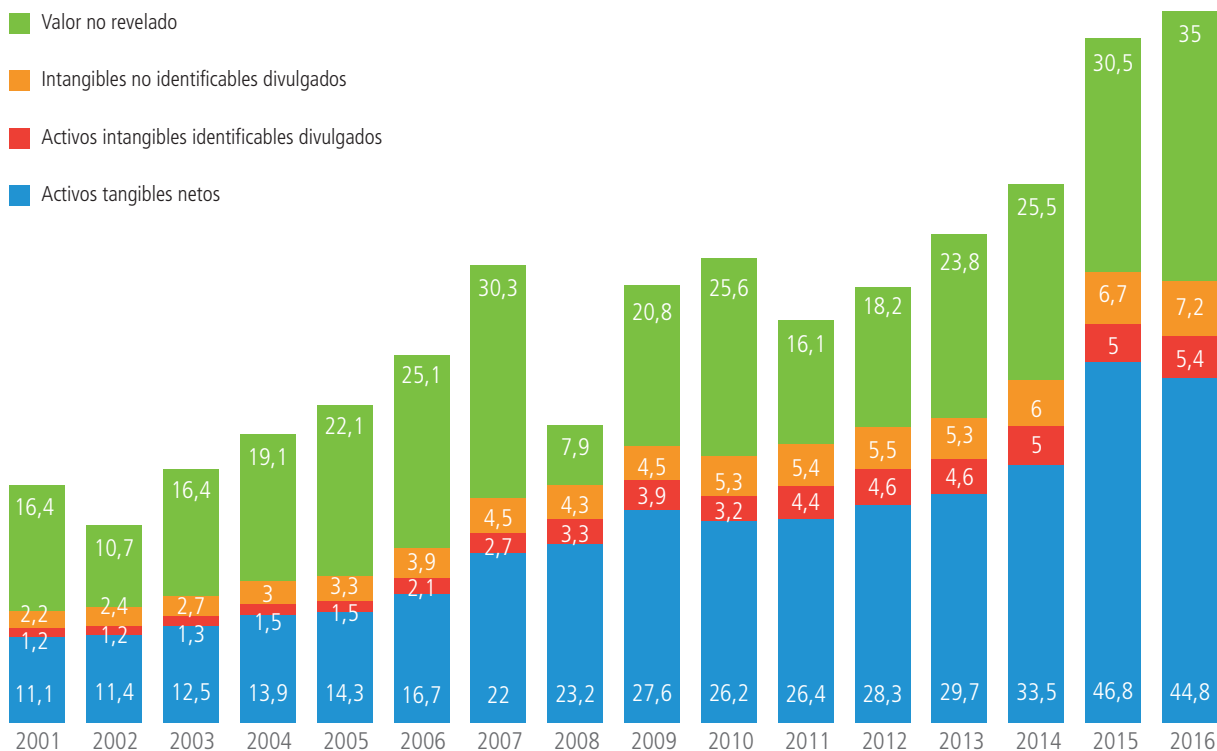
## Anexo III

### EVOLUCIÓN DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA

La información no financiera toma relevancia en la medida que el concepto de valor evoluciona, y no es posible encontrarlo entre los principales activos de una compañía. En este sentido, estudios recientes concluyen que el valor total de los activos intangibles de una organización supera a los activos tangibles.

Si tomamos el valor total de todas las empresas en todos los sectores del mundo, se estima que más de la mitad del valor de capitalización de mercado viene determinado por el valor de los activos intangibles, como se observa en el siguiente cuadro.

VALOR TOTAL ACTIVOS DE UNA ORGANIZACIÓN



Fuente: Brand Finance Global Intangible Tracker (GITTM), 2017, p. 29

Mientras que los activos tangibles se relacionan con información financiera/contable, los activos intangibles están estrechamente asociados con información no financiera.

Compañías de todo el mundo bajo diferentes denominaciones han venido publicando desde los años 70 informes sobre el cumplimiento de su misión y objetivos, más allá de los informes de gestión, obligatorios desde finales de los años 30 del siglo pasado.

En Alemania, promovido por la estructura dual de sus órganos de gobierno, se elaboraron los primeros informes sociales que relataban las actividades que las compañías de este país realizaban para el desarrollo y la protección de sus empleados y sus actividades de apoyo al progreso de la comunidad.

En Norteamérica, los movimientos ambientales acontecidos durante los años 60 dieron lugar a nuevas normativas, obligando a las empresas a reportar información sobre sus emisiones a los registros públicos. Estos informes sirvieron como antecedentes de lo que posteriormente se convertiría en los informes ambientales corporativos.

El trabajo realizado por las compañías en la elaboración de informes enfocados a aspectos sociales y ambientales derivó en un nuevo tipo de informe –**Informes de responsabilidad corporativa y/o de sostenibilidad**– tras la aparición del concepto “desarrollo sostenible” (Informe Brundtland, 1987) y la Cumbre de Medio Ambiente y Desarrollo celebrada en Río en 1992.

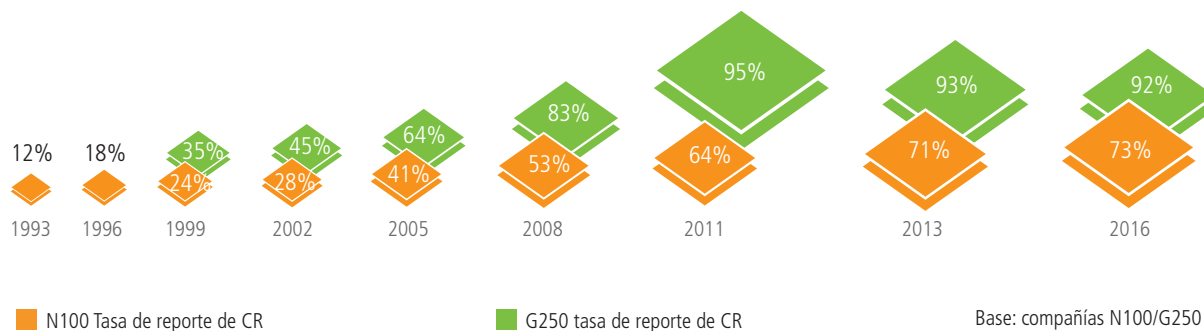
Sin embargo, fue en 1994 cuando John Elkington, fundador de *SustainAbility*, acuñó por primera vez el concepto “triple cuenta de resultados”. Su argumento se apoyaba en la necesidad de desarrollar tres perspectivas a la hora de evaluar el resultado de una compañía:

1. El rendimiento corporativo a través de la cuenta de pérdidas y ganancias.
2. La línea de la empresa donde “la gente cuenta”, la forma en la que la organización es socialmente responsable en todas sus operaciones.
3. La línea de la empresa en la que se contabiliza la contribución al “planeta”.

Uno de los primeros informes elaborados con este concepto fue el publicado por Shell en 2001 con el apoyo del propio Elkington, tratando de materializar que sólo con el “coste total” era posible valorar adecuadamente los negocios.

Hoy, tal y como se refleja en el siguiente gráfico, el 92% de las principales empresas globales realizan informes de este tipo.

## EVOLUCIÓN DE LOS INFORMES DE RESPONSABILIDAD CORPORATIVA



Fuente: KPMG. *Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2015, p. 30



Durante los últimos años se ha producido un fuerte desarrollo de iniciativas de reporte en sostenibilidad a escala mundial. Entre 2006 y 2013, se ha triplicado el número de iniciativas de reporte, como se refleja en la siguiente tabla:

EVOLUCIÓN DEL NÚMERO DE INICIATIVAS RELACIONADAS CON EL REPORTE DE ASUNTOS DE RESPONSABILIDAD CORPORATIVA O SOSTENIBILIDAD ENTRE 2006 Y 2013

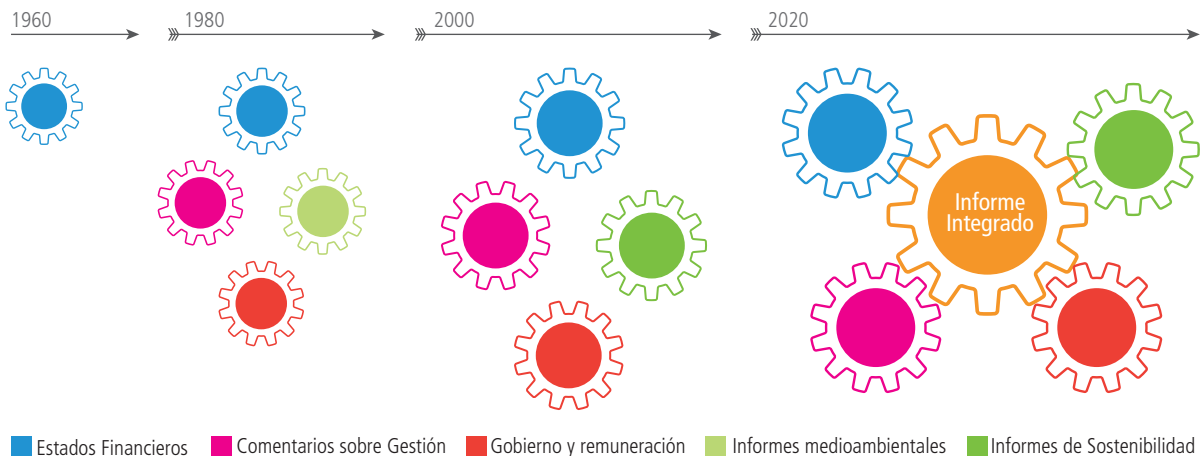
	2006	2010	2013
OBLIGATORIAS	35	94	130
VOLUNTARIAS	25	57	50
TOTAL	60	151	180

Fuente: *Global Reporting, Carrots and Sticks: Sustainability reporting policies worldwide*, 2013, p. 9

De estas iniciativas, más del 70% (130) resultan obligatorias para las empresas. En países como Sudáfrica, Malasia, India, Argentina o Brasil, el reporte en sostenibilidad ya es obligatorio para cotizadas o grandes empresas, dependiendo del país. En nuestro entorno más cercano se está preparando la trasposición de una directiva europea que hará obligatorio el reporte de determinados asuntos de sostenibilidad para las grandes empresas.

Aunque el concepto “sostenible” ha aportado un avance significativo a un nuevo entendimiento de *reporting* basado en el valor creado, los informes corporativos siguen su transformación con el fin de explicar mejor el negocio, sus riesgos y sus oportunidades.

EVOLUCIÓN DEL MODELO DE LA INFORMACIÓN CORPORATIVA ENTRE 1960 Y 2020 (PREVISTO)



Fuente: INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL. *Discussion Paper: Towards Integrated Reporting Communicating Value in the 21st Century*, 2011, p. 6/7

El camino en el que se está trabajando consiste en alejarse del enfoque tradicional de información, muy centrado en la información financiera, y acercarse al enfoque de *reporting integrado* que debería permitir a las empresas tener una mayor capacidad para identificar e informar de las oportunidades, los riesgos y la evolución del negocio, a través de un modelo que permita conocer a las organizaciones en su globalidad e integre los aspectos financieros y no financieros, como se resume a continuación.

## ENFOQUE TRADICIONAL vs INFORME INTEGRADO

	ENFOQUE TRADICIONAL	INFORME INTEGRADO
OBJETIVO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Calidad de la información</li> <li>- Información no financiera enfocada a inversores y cumplimiento regulatorio, y que coexiste con documentos diversos y dirigidos a otros grupos de interés.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Calidad de la gestión.</li> <li>- Facilitar a cualquier grupo de interés la toma de decisiones en relación a la compañía.</li> </ul>
CONTENIDOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cuenta el pasado.</li> <li>- Información financiera apoyada en datos cuantitativos e información no financiera apoyada en datos cualitativos.</li> <li>- Complejidad creciente por la incorporación continua de información regulada.</li> <li>- Muchas visiones parciales de la realidad.</li> <li>- Información externa no siempre alineada con reportes internos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Datos pasados, presentes y prospectivos.</li> <li>- Debe permitir vislumbrar el largo plazo y la estrategia de la compañía para su sostenibilidad.</li> <li>- Centrado en lo relevante.</li> <li>- Enfoque input/modelos de gestión/output</li> <li>- Alineamiento de información externa e interna.</li> </ul>
FORMATOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Informe financiero complejo en función de normativa y estándares.</li> <li>- Información no financiera diversa sin estándares específicos o bajo estándares poco desarrollados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adaptación de los formatos a los grupos de interés.</li> <li>- Varios niveles de información que respetan el enfoque integrado.</li> <li>- Consideración de las nuevas tecnologías con nuevos lenguajes como XBRL.</li> </ul>
MEDIOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Informe anual en papel o formato electrónico.</li> <li>- Información trimestral básica financiera.</li> <li>- Informe de Sostenibilidad/RC con carácter anual en formato papel o electrónico y utilización creciente de nuevas tecnologías.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adaptación de los medios a los grupos de interés destinatarios del informe (utilización de redes sociales, web 2.0, presentaciones multimedia...).</li> <li>- Información online.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

#### ENTORNO DE CONTROL: SIETE PREGUNTAS QUE CUALQUIER CONSEJERO DEBE PLANTEARSE

A través de siete preguntas cualquier consejero podrá comprobar si su organización dispone de un entorno de control fuerte para cumplir su misión de protección del valor. El entorno de control establece la forma en la que una organización opera e influye en la forma de actuar de las personas, es el pilar básico del control interno, y proporciona disciplina y estructura.

#### MARCO DE RELACIONES DE AUDITORÍA INTERNA CON OTRAS FUNCIONES DE ASEGURAMIENTO

Ayuda a fijar posiciones para mejorar la eficiencia de los recursos de las direcciones de Auditoría Interna y mantener el nivel adecuado de aseguramiento. Aborda la necesidad de realizar un mapa de aseguramiento que aporte una visión global de las actividades de control, proponiendo a Auditoría Interna como coordinador principal de todas las funciones de aseguramiento.

#### GUÍA CNMV 3/2017 SOBRE COMISIONES DE AUDITORÍA. 20 PREGUNTAS QUE UN CONSEJERO DEBE PLANTEARSE · EDICIÓN CONSEJEROS

La guía define el funcionamiento interno de la Comisión de Auditoría y la supervisión que debe hacer de la labor del auditor interno. Remite a las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna como marco de referencia para la excelencia de la profesión, estableciendo directrices para preservar su independencia y objetividad, y los criterios para que la supervisión que ejerza la Comisión de Auditoría sea eficaz.

#### CIBERSEGURIDAD. 10 PREGUNTAS QUE UN CONSEJERO DEBE PLANTEARSE

Aborda 10 cuestiones clave que un consejero debe plantear sobre el gobierno de la ciberseguridad en la organización, que le ayuden a cumplir con las obligaciones derivadas de la Ley de Sociedades de Capital en materia de gestión de riesgos.

#### DEFINICIÓN E IMPLANTACIÓN DE APETITO DE RIESGO

Expone los conceptos principales, las distintas utilidades, metodologías de aproximación y cálculo, y una propuesta esquemática sobre cómo implantar el apetito de riesgo en una organización.



LA FÁBRICA DE PENSAMIENTO  
INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA

El aseguramiento de la información no financiera es crítico para garantizar la confianza de los grupos de interés. Este documento presenta el panorama actual, la regulación y las tendencias en información no financiera.

Una guía imprescindible para la supervisión de dicha información por los auditores internos y los consejos de administración, responsables últimos de toda la información publicada.