

CUADERNO DE TRABAJO

METODOLOGÍA PRÁCTICA PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA: UN ENFOQUE PARA LA EXTRACCIÓN DE VALOR DE SU ESTRATEGIA DE SOSTENIBILIDAD

SERGIO CAMISÓN-HABA

PATROCINAN:

Metodología práctica para la elaboración de estados de información no financiera: un enfoque para la extracción de valor de su estrategia de sostenibilidad. Camisón-Haba, Sergio. Primera edición, Valencia, 2020. Todos los derechos reservados.

Edición e Impresión: Cátedra de Empresa y Humanismo, Universitat de València. Colección Cuadernos de Trabajo de la CEIHUV, número 9.

www.ceihuv.org

Esta publicación no puede reproducirse, ni total ni parcialmente, ni ser registrada o transmitida por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, ya sea fotomecánico, fotoquímico, electrónico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo de los autores y de la institución editora. Cualquier violación de los derechos de propiedad intelectual de esta obra será perseguida por todos los medios legalmente disponibles.

Autores

Sergio Camisón-Haba. Doctor en Dirección de Empresas, Profesor de Dirección de Empresas de la Universitat de València y Colaborador de la Cátedra de Empresa y Humanismo.

La **Cátedra d'Empresa i Humanisme (EiH) de la Universitat de València** se define como un espacio de encuentro e intercambio de conocimiento entre miembros de la comunidad universitaria (UV), administración pública, empresarios y profesionales que trabajan en el ámbito de la empresa y organizaciones de ámbito nacional y supranacional especializados en el estudio de la empresa humanista.

Nuestra **misión** es generar y difundir conocimiento relevante y útil de cara a promover el compromiso cívico por futuros titulados universitarios, profesionales que desempeñan labores ejecutivas y de control en el ámbito empresarial, responsables públicos en ámbitos relacionados con la economía y la dirección de empresas y miembros de la comunidad académica interesados en el estudio de la vertiente humanista de la empresa.

En consonancia con la misión enunciada, la **visión** de la Cátedra d'Empresa i Humanisme (EiH) de la Universitat de València se concreta en las siguientes metas por las cuáles quiere ser reconocida al finalizar el periodo 2017-2021:

- ✚ Ser un referente social en la generación y difusión de información y conocimiento relevante y fiable sobre la situación y avances del enfoque humanista en la empresa, impulsando el debate público y la participación social sobre su problemática, así como promoviendo publicaciones de calidad marcadas por la excelencia y la interdisciplinariedad.
- ✚ La calidad de la docencia específica impartida en el ámbito de las titulaciones de grado y postgrado ofertadas por la Universitat de València, que mentalicen y preparen profesionalmente a los titulados para dirigir, crear o trabajar en empresas desde planteamientos cívicos y éticos.
- ✚ La calidad y capacidad de convocatoria de sus actividades de difusión de conocimiento dirigidas al ámbito empresarial y profesional.
- ✚ Establecer puentes con formadores de niveles educativos preuniversitarios para difundir el mensaje que anima la Cátedra y lograr así que vaya calando en los futuros profesionales y universitarios en su más temprana edad.
- ✚ Haber desarrollado un equipo consolidado y multidisciplinar de investigadores centrados en el estudio de la realidad y los retos de futuro de la empresa humanista.
- ✚ Su disponibilidad y accesibilidad para atender las necesidades e inquietudes de los miembros de la comunidad empresarial, académica y de la sociedad en general, en relación a la compatibilización de la competitividad y los resultados financieros con el compromiso cívico, la conducta ética, la responsabilidad social y la sostenibilidad medioambiental de las empresas.
- ✚ Su acción aglutinadora de académicos, empresas y profesionales como foro de ideas y debate e impulsor de los principios de la empresa humanista.
- ✚ Constituir el punto de encuentro entre la actividad educativa e investigadora de las universidades sobre empresa y humanismo, con la estrategia y ejecución por la Consellería de sus planes relacionados con esta temática.

Objetivos de la colección de Cuadernos de Trabajo de la Cátedra de Empresa y Humanismo de la Universidad de Valencia

La colección de Cuadernos de Trabajo de CEIHUV es una iniciativa que recoge los resultados de los Programas de Publicaciones incluidos en el Plan de Actividades de la Cátedra.

Los Cuadernos de Trabajo de la Cátedra de Empresa y Humanismo de la Universidad de Valencia se configuran como estudios, análisis y presentaciones que abordan las problemáticas de la Empresa Humanista y de una dirección de empresas basada en principios éticos y un enfoque de responsabilidad cívica y social. Se pretende un formato que, manteniendo el rigor y la profundidad en el tratamiento de los temas, ofrezca ideas, conocimientos, métodos y experiencias que puedan facilitar una integración responsable y comprometida de la empresa en la sociedad civil, para de ese modo contribuir a solucionar los problemas que plantea la creciente complejidad del sistema social y económico y el progreso en su seno de las demandas de comportamientos cívicos y éticos en todos sus agentes.

Estos Cuadernos de Trabajo de CEFUV tienen como objetivo vital el construir sinergias que permitan avances en la gestión ética y cívica de la empresa y que dichos avances sean transferidos al tejido económico, tanto para su conocimiento como para su reconocimiento y adopción por los agentes empresariales. Se alzan pues como un modo de difusión de todos aquellos trabajos y actividades que se realizan tanto por personal propio de la CEIHUV, como de colaboradores externos de la propia Cátedra.

Todos los trabajos publicados en esta colección son sometidos a un proceso de evaluación anónima que garantiza el cumplimiento de unos estándares de profesionalización y calidad científica para ser difundidos desde esta colección. Los autores mantendrán la plena propiedad intelectual de sus trabajos, y se beneficiarán de una amplia difusión entre todas aquellas redes en las que la CEIHUV está implicada. Estos Cuadernos publicados se editan y distribuyen tanto de forma física, como en formato electrónico a través de la web de la CEIHUV y de otros canales digitales.





METODOLOGÍA PRÁCTICA PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA: UN ENFOQUE PARA LA EXTRACCIÓN DE VALOR DE SU ESTRATEGIA DE SOSTENIBILIDAD

Contenidos

Introducción	7
1. Antecedentes	8
2. Ley 11/2018 en Materia de Información No Financiera y Diversidad.....	15
2.1. Objeto y Alcance	15
2.2. Contenidos	16
2.3. La Figura del Auditor	17
2.4. Situación Actual en Materia de Información No Financiera	17
2.5. Evolución a Futuro en Materia de Información No Financiera	18
3. Marcos y Estándares para el Reporte de Información No Financiera según la Ley 11/2018 .	21
3.1. El Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS)	21
3.2. El Pacto Mundial de las Naciones Unidas.....	21
3.3. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.....	22
3.4. El Acuerdo de París sobre cambio climático	23
3.5. Los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos de las Naciones Unidas.....	23
3.6. La Normal (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización	24
3.7. La Norma (SA) 8000 de la Responsabilidad Social Internacional	25
3.8. La Declaración EMN	25
3.9. Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del GRI (GRI Sustainability Reporting Standards).....	26
3.10. Conclusiones Fundamentales tras la Revisión de Estándares Propuestos por la Ley 11/2018	30
4. Otros Estándares Reconocidos al Margen de la Ley 11/2018.....	31
4.1. Modelo AECA.....	31
4.2. Sustainability Accounting Standards Board	31
4.3. Otras Consideraciones de Interés	33
5. Los Diferentes Alcances de los Estados de Información No Financiera	34
6. La Elaboración de Estados de Información No Financiera	37
6.1. Buenas Prácticas.....	37
6.2. Elaboración de Informes	39
6.2.1. Sostenibilidad Social.....	41
6.2.2. Sostenibilidad Económica	49
6.2.3. Sostenibilidad Ambiental	50
6.2.4. Sostenibilidad Estratégica	54
6.2.5. Sostenibilidad vía Gobierno Corporativo	56

7. Conclusiones.....	57
Referencias.....	58

Introducción

El empuje legislativo para una mayor transparencia en prácticas de reporting no financiero ha alcanzado una intensidad notable en los últimos años y ha venido acompañado de presiones importantes por parte de numerosos grupos de interés que demandan una empresa social, medioambiental y económicamente responsable.

Pese a la cada vez mayor importancia de esta materia, las empresas encuentran de forma sistemática dificultades a la hora de elaborar sus propias memorias de sostenibilidad o estados de información no financiera¹. En esencia, esta problemática nace del incipiente estado en el que se encuentra la legislación nacional, y de las numerosas opciones disponibles en forma de modelos, estándares o principios² orientados a la divulgación de información de carácter no financiero.

En este contexto, resulta necesario clarificar el objetivo actual y futuro de la legislación, descomponer sus requerimientos en materia de disposición de información y entender en qué medida los estándares propuestos pueden ayudar, o por el contrario entorpecer, a la hora de diseñar la comunicación corporativa de las organizaciones a ella sujetas. En resumen, es necesario elaborar documentos de apoyo de carácter práctico que ayuden a las empresas en la organización sus memorias y que les faciliten el camino hacia el uso de las mismas como una verdadera herramienta con poder competitivo de las que extraer rentas en los mercados merced al desarrollo de una más y mejor reputación corporativa.

Esta publicación se orienta precisamente a tal fin: el de facilitar a las empresas la familiarización, elaboración y explotación de memorias de sostenibilidad y estados de información no financiera. Asimismo, se lleva a cabo un análisis de prospectiva acerca de hacia dónde debería moverse la legislación en el futuro, allanando el camino hacia una elaboración de memorias no únicamente eficaz y reactiva, sino eficiente y planificada también.

Tras esta introducción, el capítulo 1 repasa los antecedentes a la actual Ley 11/2018 de información no financiera y diversidad. Esta ley es descompuesta en profundidad en el capítulo 2; mientras que los estándares propuestos por la misma se estudian de forma conceptual y señalando sus debilidades en el capítulo 3. El capítulo 4 toma nota de esta problemática y repasa otros estándares de carácter nacional e internacional que, usados de forma complementaria, pueden ayudar en la enmienda de las debilidades identificadas. En el capítulo 5 se materializan las buenas prácticas y la guía práctica para la elaboración de estados de información no financiera que responde al análisis desarrollado a lo largo de sus capítulos antecesores. Finalmente, el capítulo 6 cierra con unas breves conclusiones del estudio.

¹ A lo largo de esta publicación se hace un uso intercambiado de los conceptos de estado de información no financiera, memoria de sostenibilidad y memorias no financieras. En todos los casos se hace a un mismo concepto: aquellos documentos elaborados por la organización de forma periódica cuyo objetivo es la divulgación de información no financiera, normalmente ligada a cuestiones de sostenibilidad.

² Nuevamente, se usan de forma conjunta estos conceptos, agregados de forma frecuente bajo la terminología “estándares”.

1. Antecedentes

Hace aproximadamente una década, el Chartered Institute of Management Accountant (CIMA) -la mayor asociación de profesionales de auditoría del mundo- se unía al *think thank* Tomorrows Company y a PwC en un ejercicio de reflexión sobre el futuro del reporting corporativo. Tras recoger en 22 países la opinión de 145 personas de 118 organizaciones representativas de los principales grupos de interés sobre el tema (reguladores, auditores, inversores, directivos, consultores y organizaciones no gubernamentales), vio a luz el informe titulado *La información corporativa del mañana: un sistema en riesgo*. El trabajo fue publicado en mayo de 2011, pocas semanas antes de que el International Integrated Reporting Committee (IRC) sacase a consulta pública su propuesta de un nuevo modelo global de reporting corporativo que debía elevar antes de finalizar el año al G-20. Esta institución, que agrupa a las principales potencias económicas del planeta, planeaba tomar en consideración dicho modelo en las reformas que la organización planificaba impulsar como respuesta a la crisis internacional que se vivía en aquellas fechas. Dada la trascendencia del momento, era destacable la conclusión general del informe (PwC, 2011):

“El actual sistema de información corporativa está en riesgo y atraviesa por un momento crítico en todo el mundo. Si no acometemos una profunda reforma puede llevar a la toma de decisiones equivocadas (...) Si no modificamos la forma en que las empresas informan a sus stakeholders, invertiremos capitales de forma equivocada, tomaremos decisiones empresariales poco efectivas y la sociedad será incapaz de entender el importante papel que debe desempeñar la comunidad empresarial para cumplir los grandes retos del siglo XXI”

El documento mencionado desplegaba un análisis del profundo cambio operado en las últimas décadas en el entorno del mundo de los negocios y constataba que las extraordinarias mutaciones observadas no habían ido acompañadas de una transformación acorde del reporting corporativo. Dado que el análisis asumía que “el reporting corporativo importa” y que “juega un papel esencial en el funcionamiento efectivo de la economía de mercado”, el informe estaba haciéndolo co-responsable del fiasco general que condujo a la primera recesión del nuevo siglo. A pesar de las nuevas normativas y de las obligaciones de información adicionales que habían sido aprobadas, creyendo que una mayor regulación podía prevenir la aparición de los problemas de fraude, burbujas financieras y desinformación generalizada, el resultado no era juzgado de forma benevolente pues había aumentado la complejidad y la rigidez de los informes corporativos sin afectar a su estructura que seguía anclada en los principios del pasado. “El reporting corporativo se ha convertido en algo demasiado grande, demasiado complicado e incomprensible”, afirmaba uno de los participantes en la elaboración del estudio. Y otro apostillaba: “si el objetivo de la información corporativa es dar una imagen fiel del estado y de las perspectivas de una compañía a los mercados financieros... Creo que el sistema está roto. Incentiva una visión cortoplacista de las compañías, la volatilidad y la especulación”.

Tan descorazonador diagnóstico no hace sino poner negro sobre blanco un estado de la situación que ha hecho de la información corporativa un tema de abierto debate, presente en las polémicas más sonoras de las dos últimas décadas. La responsabilidad del reporting corporativo no se ha sustraído ni a los graves y continuos escándalos de fraudes, estafas y corrupción que salpican los rotativos, ni a las prácticas dolosas que han contaminado el planeta por doquier o han terminado en accidentes lamentables por su coste en vidas humanas, ni a la génesis de la crisis financiera que asoló el mundo occidental entre 2007 y 2013, ni a la generalizada pérdida de confianza de la ciudadanía en las instituciones de gobierno corporativo y público que labraron la prosperidad de pasadas generaciones, ni al reverdecir de ideologías

fracasadas que manipulando de forma demagógica los problemas y conflictos han vuelto a vender la mercancía del intervencionismo más rancio como sustituto de un modelo de empresa que etiquetan de caduco y falaz. El reporting corporativo tampoco ha sido ajeno a los problemas de muchas compañías que quebraron porque confiaron en una información (básicamente financiera) que ha sido incapaz por sí sola de apoyar las buenas decisiones directivas, de garantizar la salud financiera de la firma, de promover estrategias que creasen valor para los inversores, consumidores y para la sociedad, y de incentivar la protección y mejora del capital humano, el capital intelectual y el capital natural. Los cataclismos originados por sus defectos, que no dejaban de ser fallos de mercado o de la acción pública, han sido un poderoso acicate para la redefinición de la comunicación corporativa de la empresa del siglo XXI.

El mundo que gira alrededor del reporting corporativo está en plena ebullición y esta función ha debido evolucionar en consecuencia. Las fuerzas del cambio del entorno comprenden una amplia serie de tendencias novedosas en cuanto a los mercados, las formas de competir, las herramientas tecnológicas disponibles para gestionar la información, el ascenso de nuevas organizaciones animadas por objetivos sociales y medioambientales y, en paralelo, la mutación de los valores y aspiraciones predominantes en la ciudadanía. Las amplias diferencias sobre el modelo de reporting corporativo traslucen las diferentes actitudes adoptadas por las empresas a la hora de adaptarse al nuevo contexto.

La forma de elaborar y difundir la información ha sufrido una transformación radical con la digitalización. La disponibilidad de avanzados sistemas informativos basados en las tecnologías de la información está jugando un papel de apoyo vital para lidiar con la complejidad creciente de datos, información y conocimiento que circulan por la empresa y su ecosistema. Los sistemas informativos del futuro deberán ofrecer a la dirección el conocimiento que precisa para tomar decisiones eficaces, así como conjugar de forma consistente y eficiente las respuestas a las demandas informativas de sus grupos de interés y abrir nuevas formas de interactuar con ellos en red.

El contenido y los destinatarios del reporting corporativo han evolucionado también de forma profunda desde que, a finales del siglo XIX, los informes corporativos se constituyeran en métodos útiles para que las grandes empresas que estaban madurando ofreciesen confianza en el valor de la compañía a los inversores, a fin de allegar el capital exigido por sus intensos procesos de crecimiento. La necesidad de explicar adecuadamente el modelo de negocio y las perspectivas de rentabilidad y crecimiento a inversores y analistas no ha cambiado. Los informes financieros actuales no difieren tampoco demasiado de los de entonces, cuanto menos en su estructura. Pero el reporting corporativo sí se ha redefinido en su enfoque y en el contenido informativo que divulga. Pero la gran diferencia reside en la **información no financiera** que los acompañan en forma de memoria y de informes de sostenibilidad, de impacto social y de buen gobierno corporativo, con los cuales la empresa moderna pretende responder a las expectativas y requerimientos de accionistas, inversores, directivos, reguladores, supervisores, ONG y otras partes interesadas que tienen los ojos puestos en sus decisiones y actividades.

Es decir, la función corporativa de reporting está reinventándose no sólo para ajustarse a las necesidades económicas y tecnológicas de la nueva economía de la información y del conocimiento, sino además porque han surgido con fuerza nuevos agentes que han asumido un protagonismo crucial en la redefinición de los principios y las prácticas de información organizativa. La empresa juega actualmente sus bazas en mercados y sociedades donde coexisten múltiples grupos de interés habitualmente conocidos como *stakeholders* con objetivos legítimos, aunque en ocasiones contrapuestos, y con expectativas de que las organizaciones desplieguen estrategias alineadas con sus fines. Las mismas personas asumen roles distintos como consumidores, trabajadores, inversionistas, miembros de la comunidad, defensores de causas distintas (desde la protección de la salud o el medio ambiente hasta la defensa de los derechos humanos) y votantes. Desde cada uno de estos roles, los ciudadanos

albergan visiones diferentes de las responsabilidades de las empresas. En el pasado, las dimensiones consumerista, laboral y financiera de la función empresarial predominaban claramente sobre el resto. Las personas veían la empresa simplemente como un suministrador de bienes y servicios, un contratador que ofertaba trabajo y un potencial destino hacia el que canalizar su ahorro. Hoy en día, el abanico de expectativas y exigencias a la empresa se ha dilatado y diversificado, pasando a incluir acciones que favorezcan el logro de los propósitos de otros *stakeholders* con los que está relacionada.

El reporting corporativo se va a ver pues sensiblemente afectado por las expectativas de todos sus grupos de interés. La legitimidad de la empresa, que en el pasado descansaba únicamente en el cumplimiento de sus obligaciones legales y en la satisfacción de sus propietarios (*shareholders*), se hace ahora depender cada vez más del beneplácito de todos los grupos interesados en sus objetivos y comportamientos. El paradigma empresarial se ha modificado pues aumentando el poder de los grupos de interés para condicionar la estrategia empresarial.

Al mismo tiempo que progresan al alza las llamadas a un mayor protagonismo social de la empresa, la misma seguirá precisando en el futuro aún en mayor medida si cabe la necesidad de desarrollar estrategias competitivas innovadoras que le abran una posición diferenciada y defendible en los mercados. Sin una empresa competitiva la creación de valor y por tanto de riqueza que distribuir, se convierte en una quimera. Este objetivo de competitividad va a ser cada vez más difícil de alcanzar con estrategias centradas exclusivamente en gestionar eficientemente los activos tangibles y financieros. Una gestión polarizada por estos recursos suele degenerar en estrategias obsesionadas por los costes y la eficiencia que, sin mecanismos de compensación, pueden acabar deteriorando el valor de los mismos activos tangibles de forma acelerada y destruyendo valores y otras capacidades como la reputación, la confianza, el compromiso de empleados, clientes y proveedores, la creatividad, la innovación o la calidad. En una economía del conocimiento como en la que ya estamos inmersos, los resultados de la empresa van a depender cada vez en mayor medida de la riqueza de su cartera de activos intangibles, que la protejan de la imitación labrando una forma diferente de hacer las cosas. El foco de la labor directiva va a girar cada vez más sobre la gestión de activos culturales, humanos, directivos, organizativos, informativos, tecnológicos y comerciales sobre los que desarrollar estrategias de diferenciación.

La reputación se ha convertido en el verdadero caballo de batalla en los mercados contemporáneos, hasta el punto de poderse hablar de una economía de la reputación. La buena reputación no es sólo el ámbito de privilegio en el que se instalan las marcas admiradas y deseadas y desde donde, generando respeto y confianza, atraen a consumidores, talento y capital. La reputación es al mismo tiempo la base para ganar la confianza del resto de grupos clave para su supervivencia y crecimiento. Por ello, precisa de la habilidad de la dirección para trenzar relaciones de cooperación con sus grupos de interés. La empresa cooperativa se constituye pues en una virtud ineludible para ganar el favor y el apoyo de los agentes clave en los mercados y en la sociedad.

Un segundo intangible fundamental para la competitividad empresarial es la innovación. La introducción de cambios significativos en los procesos, los productos o la organización de la empresa, mediante la aplicación de nuevos conocimientos y tecnologías que puedan ser desarrollados internamente, en colaboración externa o por adquisición de servicios y tecnología, es una base esencial para alcanzar posiciones diferenciadas en los mercados y ventajas competitivas que resistan a los esfuerzos de la imitación. Pero, además de su valor estratégico para la empresa innovadora, la innovación tiene un valor social cuando se enfoca en buscar soluciones a problemas sociales y medioambientales. La innovación social es la estrategia que busca aunar valor estratégico y valor social impulsando proyectos empresariales que contribuyan a la mejora de la calidad de vida de los segmentos más desfavorecidos abordando necesidades sociales mal cubiertas como el envejecimiento de la población, la pobreza, el

desempleo, la eficiencia energética, la economía circular, los cambios en las costumbres laborales y personales y demandas mal satisfechas de educación, atención sanitaria, etc.

Figura 1. Objetivos de desarrollo sostenible de las Naciones Unidas (Fuente: Organización de las Naciones Unidas)



La innovación social es especialmente relevante cuando enfoca en la búsqueda de nuevas soluciones a los problemas incluidos como **Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) por Naciones Unidas**. La Agenda de Desarrollo Sostenible impulsada por los líderes mundiales el 25 de septiembre de 2015 ha marcado un conjunto de objetivos en 17 áreas con el fin de erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos. Estos 17 objetivos son los reproducidos en la [¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.](#)

Todos estos factores alcanzarán una mayor relevancia tras conocer los monumentales impactos sociales y económicos derivados del COVID-19. Naciones Unidas, en su informe “Responsabilidad compartida, solidaridad global: una respuesta a los impactos socioeconómicos de la COVID-19”, ha situado a la empresa privada como un actor clave en la gestión de esta crisis, con acción directa sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2 (hambre cero), 3 (salud y bienestar), 4 (educación de calidad) y 8 (trabajo y crecimiento económico). Precisamente este mismo informe vaticina el papel crucial que tendrán las empresas a la hora de mantener la senda desarrollo social definida durante las últimas décadas, vía la reducción de la pobreza, la educación y el fomento de la igualdad y la diversidad. Las empresas van a cobrar un enorme protagonismo en el aseguramiento de la sostenibilidad del modelo económico y social del futuro más inmediato.

Los avances de la economía de la reputación y del conocimiento, junto a los desafíos de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) y la sostenibilidad, plantean a la empresa moderna la necesidad de redefinir sus prácticas y sistemas de reporting corporativo. La ampliación de la presión de los grupos de interés respecto a su desempeño social y medioambiental, unida a la presión competitiva, están acrecentado *in crescendo* la exigencia a la empresa de complementar sus informes de reporting financiero con otros de índole no financiera que incluyan la identificación, gestión y valoración de los activos intangibles y reputacionales que la competencia y la legitimación requieren, así como sus prácticas y resultados en materia de RSE y sostenibilidad.

Figura 2. Los ejes vertebrales de la empresa del siglo XXI (Fuente: elaboración propia)



Por tanto, existe una correlación clara entre el valor de los intangibles y la gestión de los riesgos ASG (ambientales, sociales y de gobierno corporativo), es decir, aquellos riesgos relacionados con la responsabilidad social empresarial (RSE), la gestión medioambiental, la competencia en los mercados y la gobernanza eficaz de los recursos y capacidades. La reputación y el valor intangible de la compañía en el mercado no pueden dissociarse de su sostenibilidad económica, social y medioambiental, para lo cual la innovación social ofrece prácticas prometedoras alineadas con los ODS. Transparencia, responsabilidad, sostenibilidad y competitividad por intangibles se convierten pues en los cuatro vertebrales de la empresa del siglo XXI que desea al mismo tiempo prosperar individualmente en los mercados y potenciar la prosperidad de la comunidad colaborando en la solución de sus problemas más graves y acuciantes (**Figura 2**).

Pese a esta recomendación, las empresas tienen serias dificultades para identificar y cuantificar los riesgos relacionados con la sostenibilidad en su triple dimensión económica, social y medioambiental, y más aún para traducirlos a términos monetarios con el fin de priorizar la asignación de recursos para prevenirlos. Aunque hay expectativas de que las empresas informen más y mejor sobre la RSE y sobre su triple sostenibilidad, el hecho de que no exista un proceso normalizado para incorporar esa información no financiera en los informes tradicionales no facilita esa gestión en común.

El hecho de que estas nuevas prácticas de reporting sean por ahora voluntarias en muchos casos y en buena medida autorreguladas no las hace menos imprescindibles. La tendencia tanto en España como en Europa, donde crece el debate sobre la conveniencia de imponer un modelo homogéneo de reporting no financiero, marca una senda clara en la dirección de establecer una regulación específica que impondrá a la empresa nuevas obligaciones informativas en aspectos no financieros para las que debiera irse ya preparando. De hecho, ya existe un conjunto de empresas obligadas por la adaptación de la directiva europea 2014/85/UE, por la Ley de Economía Sostenible y por otros apartados de la legislación mercantil y laboral, a reportar información no financiera sobre un amplio abanico de aspectos relativos a su desempeño social, medioambiental y de gobierno corporativo. La presión reguladora en pro de la transparencia ha dado lugar incluso a la publicación de leyes de ámbito nacional (Ley 19/2013, de 9 de diciembre,

de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno) y autonómico (Ley 2/2015, de 2 de abril, de Transparencia, Buen Gobierno y Participación Ciudadana de la Comunitat Valenciana) que ordenan las obligaciones de transparencia para las empresas públicas y para aquellas compañías que hayan disfrutado de ayudas públicas. Las empresas deben prepararse para afrontar una mayor regulación tanto de sus prácticas de RSE como de reporting corporativo, que les demandará mayor y mejor información no financiera y la elaboración de informes integrados con la información financiera y no financiera.

La emergencia de requerimientos obligatorios para el reporting de sostenibilidad, a medida que ha madurado, ha conducido a transformar los antiguos instrumentos para informar sobre aspectos sociales o medioambientales específicos por marcos más amplios que regulan la información no financiera en su sentido más amplio. El mejor ejemplo de este reenfoque de la regulación del reporting corporativo desde el modelo voluntario a la regulación obligatoria pública es la evolución europea desde la Directiva de Modernización de las Cuentas Anuales (2003) hasta la Directiva de Reporting de Información No Financiera (2014). La Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2003, sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros, en su modificación del artículo 46 de la Directiva 78/660/CEE, abrió el camino a la exigencia de aportar al Informe Anual de Gestión toda aquella información no financiera que fuese pertinente para explicar la evolución, los resultados y la situación de la empresa, incluyendo entre ella cuestiones relativas al medio ambiente y al personal. La misma disposición se extendía a las empresas con obligación de consolidación al modificar el artículo 36 de la Directiva 78/660/CEE. El artículo 107 de la Ley 62/2003 traspuso esta Directiva a la legislación española. Ello entrañó la modificación del apartado 1 del artículo 202 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas recogido por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, estableciendo que en aras a ofrecer en su Informe de Gestión “una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbre a los que se enfrenta”, el análisis debería incluir “tanto indicadores clave de resultados financieros como, cuando proceda, no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal.”

El desarrollo regulatorio del reporting no financiero en el ámbito de la Unión Europea dio otro paso significativo en 2006 con la Directiva 2006/46/CE del Parlamento europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2006. Esta Directiva supuso la inclusión de un nuevo Informe Anual de Gobierno Corporativo como sección del informe anual de gestión, que mejorase la información pública de las prácticas de gobierno corporativo aplicadas en las sociedades. El contenido de este documento fue ampliado por la Directiva 2013/34/UE, que impuso la inclusión de una Declaración sobre Gobernanza Empresarial para las empresas etiquetadas como entidades de interés público.

El refuerzo de la regulación comunitaria de la información no financiera en el ámbito del gobierno corporativo se ha cerrado por ahora con la Directiva 2014/95/EU, que amplía el contenido del Informe anual de Gobierno Corporativo que deben publicar determinadas grandes empresas y grupos empresariales con una descripción de la política de diversidad aplicada en relación con el consejo de administración.

El núcleo de la regulación europea en la actualidad es la Directiva 2014/95/EU del Parlamento y del Consejo Europeos, que sustituyó a la Directiva 2013/34/EU. La Directiva 2014/95/EU obliga a presentar un Estado no Financiero Consolidado. La Directiva 2014/95 fue la respuesta de la UE a las tendencias de reporting que habían ido germinando en las últimas décadas y supuso una novedad relevante al ser el primer marco jurídico para regular de forma integrada la información no financiera que incumbía a un conjunto de países, pues abarca todos los aspectos sociales, medioambientales y de gobierno corporativo. Esta obligación de reporting no financiero afecta

a las grandes sociedades de capital que, de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, tengan la consideración de entidades de interés público, y a todas las empresas que cotizan en los mercados bursátiles europeos, incluso si están registrados en un tercer país. Este Estado no Financiero Consolidado ofrecerá la información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación del grupo, y el impacto de su actividad respecto al menos a las cuestiones medioambientales, sociales, derechos humanos, corrupción y soborno. La disposición apuesta porque esta mejora de la transparencia facilitará a las partes interesadas la comprensión de la organización empresarial y de los negocios que acometa. La transposición española de la Directiva europea se ha llevado a cabo mediante la Ley 11/2018 en materia de información no financiera y diversidad.

2. Ley 11/2018 en Materia de Información No Financiera y Diversidad

2.1. Objeto y Alcance

La **Ley 11/2018, de 28 de diciembre, en materia de información no financiera y diversidad**, transpone a la legislación española la Directiva 2014/95/UE, modificando a estos efectos el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas. Su entrada en vigor se retrotrae al 1 de enero de 2018 (disposición transitoria 1), a pesar de haber sido publicada en BOE el 29 de diciembre de ese año.

Su objetivo es incrementar la información no financiera o relacionada con la RSE divulgada por parte de determinadas grandes empresas para así:

- Mejorar la **transparencia** facilitando el conocimiento del rendimiento de la empresa, de los negocios que mantiene y de su sostenibilidad social y medioambiental (impacto sobre la sociedad y la naturaleza).
- Aumentar la **confianza** de los inversores, los consumidores y la sociedad en general.

La Ley ofrece tres posibilidades para la divulgación de la información no financiera (siempre con el mismo contenido y requisitos):

- Ampliando el contenido exigido en el Informe anual de gobierno corporativo que deben publicar las sociedades cotizadas.
- Incorporándola al Informe de Gestión de la empresa obligada.
- Elaborando un Informe no Financiero separado.

En cualquiera de los tres casos, la información no financiera ofrecida por las sociedades deberá basarse en marcos nacionales o internacionales reconocidos. La Ley 11/2018 menciona expresamente los siguientes marcos aceptables:

- Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS)
- Pacto Mundial de las Naciones Unidas
- Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas
- Acuerdo de París sobre cambio climático
- Principios Rectores sobre las empresas y los derechos humanos que ponen en práctica el marco de las Naciones Unidas para «proteger, respetar y remediar», las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para Empresas Multinacionales
- Normal (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización
- Norma (SA) 8000 de la Responsabilidad Social Internacional
- Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la Organización Internacional del Trabajo
- Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del GRI (GRI Sustainability Reporting Standards)
- Otros marcos internacionales reconocidos.

Las empresas se ven obligadas a reportar bajo el prisma de la Ley 11/2018 en función de su tamaño. Concretamente, para el año 2018, las condiciones a cumplir por una empresa para la divulgación de información no financiera eran las siguientes:

1. Que el número medio de empleados durante el ejercicio por la sociedad o el grupo de sociedades sea superior a 500.

2. Que tengan la consideración de entidades de interés público o bien que durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, a nivel individual o consolidado, según el caso, al menos una de las circunstancias siguientes:
 - a. Total activo > de 20 millones de euros.
 - b. Importe neto de la cifra de negocios > de 40 millones de euros.

Para el 1 de enero de 2021, coincidiendo con los tres años de la entrada en vigor de la Ley 11/2018, los requisitos para tal obligación se rebajarán a los siguientes:

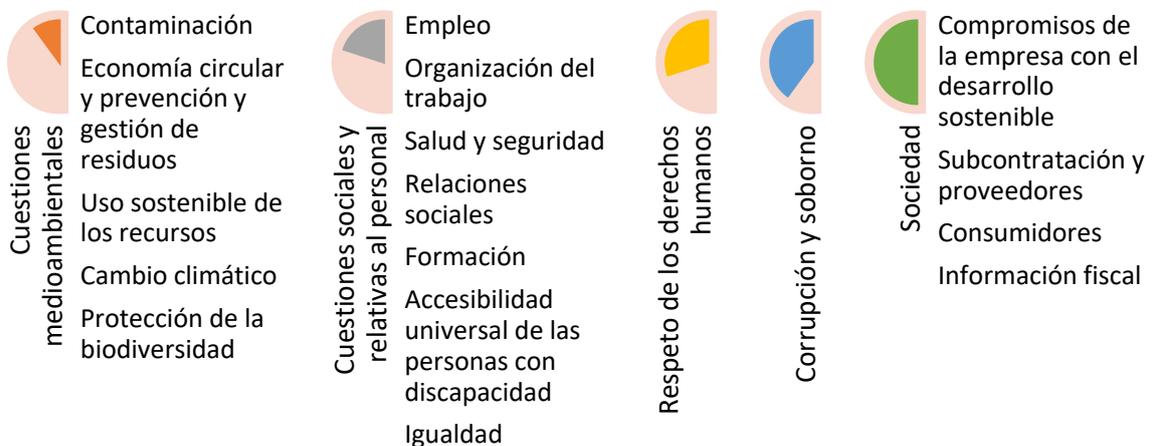
1. Que el número medio de empleados durante el ejercicio por la sociedad o el grupo de sociedades sea superior a 250.
2. Que tengan la consideración de entidades de interés público o bien que durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, a nivel individual o consolidado, según el caso, al menos una de las circunstancias siguientes:
 - a. Total activo > de 20 millones de euros.
 - b. Importe neto de la cifra de negocios > de 40 millones de euros.

Esto es, los requisitos en cuanto a tamaño de la Ley se verán en breves minorados, alcanzando a una mayor cantidad de empresas.

2.2. Contenidos

La Ley 11/2018 establece un marco genérico sobre el que el estado de información no financiera debería incluir información, descompuesto en un total de cinco cuestiones (**Figura 3**).

Figura 3. Información requerida por la Ley 11/2018 (Fuente: elaboración propia desde Ley 11/2018 de información no financiera y diversidad)



Además, el estado de información no financiera deberá incluir información relativa a:

1. El modelo de negocio del grupo, su entorno, organización, mercados en los que está presente y sus objetivos y estrategias.
2. Las políticas aplicadas por el grupo en cuanto a los factores contenidos en el punto 1, incluyendo los procesos de identificación, evaluación, prevención y mitigación de riesgos e impactos llevados a cabo.
3. Los resultados de las políticas contenidas identificados mediante indicadores no financieros que permitan el seguimiento y comparabilidad entre sociedades y entre sectores.

4. Los principales riesgos identificados en las actividades del grupo, identificando sus potenciales efectos negativos y la forma en la que la empresa gestiona los mismos.

A pesar de que la propia Ley desagrega los contenidos de la **Figura 3** en una serie de indicadores, la realidad es que no indica cómo calcular los mismos, ni de dónde debería surgir el dato a reportar. Además, tampoco establece unidades de medida y, en ciertas ocasiones, la cuestión viene acompañada de una descripción cualitativa de la información a reportar frente a la que la empresa debe hacer frente escogiendo el o los indicadores a reportar.

Precisamente este enfoque a la hora de describir qué información debe estar contenida en un estado de información no financiera es completamente contrario al requisito de “seguimiento y comparabilidad” que la propia Ley establece, lo cual pone de manifiesto la primera debilidad de la legislación y dificulta una tarea crucial en el marco de la transparencia informativa: la auditoría de las cuentas elaboradas.

2.3. La Figura del Auditor

En lo referente al proceso de auditoría de las cuentas, la ley establece que el auditor únicamente tendrá el deber de “comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera”. Esto es, la auditoría será un mero proceso de comprobación de elaboración del documento, pero en ningún caso implicará un estudio de los contenidos en él depositados, ni de su exactitud, ni de la veracidad de la información dispuesta en materia no financiera.

Este proceso de auditoría choca por tanto de lleno con lo comprometido en materia de información financiera, en la que el auditor debe, no únicamente asegurarse de la elaboración de las Cuentas Anuales, sino también analizar estas al detalle, velando por la precisión y consistencia de los Estados Financieros y haciendo tantas observaciones como fuesen necesarias en relación a problemas detectados y potenciales riesgos identificados.

La laxitud en el control en los modelos de auditoría de los estados de información no financiera responde a una cuestión práctica que deriva de la redacción de propia Ley, y es que la capacidad de las empresas para escoger qué modelo utilizar a la hora de reportar la información conlleva inevitablemente a una altísima heterogeneidad en los contenidos de los informes generados. Es decir, la ausencia de estandarización en los modelos reportados genera documentos finales diversos, tanto en forma como en contenido, que imposibilitan un proceso de auditoría sistematizado. Es más, incluso dentro de ciertos modelos específicos, se encuentran diferencias importantes a la hora de seleccionar qué información se reporta y de qué manera se hace. Como se analiza detalladamente en apartados posteriores, esto es una consecuencia directa de la flexibilidad que algunos marcos otorgan a la hora de seleccionar “temas materiales”, hacer uso de fórmulas o incluso elegir fuentes de información. Este problema se ve agravado por la propia naturaleza cualitativa de gran parte de la información contenidas en los estados de información no financiera.

La respuesta a este problema cae por su propio peso: es necesario avanzar hacia modelos de información no financiera con un mayor nivel de **estandarización**, que recojan los puntos nucleares de todos los modelos anteriormente mencionados y que establezcan metodologías claras y homogéneas a la hora de seleccionar y calcular indicadores.

2.4. Situación Actual en Materia de Información No Financiera

La realidad es por tanto que, pese a que la Ley es clara en sus exigencias, no lo es tanto en cuanto a la información a reportar, y tampoco ofrece herramientas claras y estandarizadas que faciliten la comprensión por las empresas de lo que se espera de ellas y por ende el proceso de reporting.

En este sentido, la literatura que ha estudiado precisamente los efectos de la regulación en materia se ha enfrentado a resultados contradictorios a la hora de determinar si la obligación legislativa genera mejor (Habek and Wolniak 2016; Ioannou and Serafeim 2011) o peor calidad (Hoffmann, Dietsche y Hobelsberger, 2018; Lock and Seele 2016), en el reporting informativo; pese a que parece quedar demostrado que sí genera una mayor cantidad de este (Bubna-Litic, 2004; Ioannou and Serafeim, 2011). En un estudio reciente sobre precisamente los efectos de regulación en Alemania, Hoffmann, Dietsche y Hobelsberger (2018) encontraban una tendencia creciente en la preparación de reportes de sostenibilidad y reportes integrados, pero alertaban al mismo tiempo de la incompletitud de estos informes, sumándose a advertencias de otros autores en el pasado (Fassin, 2008).

Esto es especialmente relevante en empresas dónde este tipo de reporting es una novedad (Hoffmann, Dietsche y Hobelsberger, 2018), por cuanto frecuentemente se van abocadas a la puesta en práctica de prácticas que les resultan ajenas y sobre las que la legislación, así como la literatura, es poco clara en cuanto a su aplicación. La regulación no resulta plenamente efectiva, por cuanto las guías respecto a las métricas a reportar, y la forma en que hacerlo, resultan entre pobres e inexistentes (Ioannou and Serafeim 2011), además de porque las posibles sanciones por incumplimiento no quedan del todo claras (Ioannou and Serafeim 2011).

La Ley, en su versión actual, genera confusión en el marco de elaboración de los estados de información no financiera, lo cual repercute negativamente en la auditoría, seguimiento y comparabilidad de los mismos, que presentan información altamente heterogénea en función de las directrices seguidas por las empresas a la hora de recoger, interpretar y comunicar su información no financiera.

2.5. Evolución a Futuro en Materia de Información No Financiera

La evidencia empírica apunta por tanto a la necesidad por parte de los reguladores de establecer estándares comúnmente aceptados que permitan un reporte estandarizado de la información no financiera. Los propios originadores de estos documentos, las empresas, son conscientes de las dificultades de elaborar memorias plenamente representativas de su realidad social, económica y medioambiental. El avance en el diseño de modelos de reporting estandarizados debería ser por tanto una línea de acción prioritaria en el seno de la regulación en materia de transparencia y sostenibilidad, pues permitirá:

- Reducir la ambigüedad presente entre las memorias de sostenibilidad de las empresas que actualmente las llevan a cabo, mejorando su interpretación y facilitando el acceso a agentes no especializados.
- Comparar memorias de sostenibilidad, medir sus indicadores y ser por tanto capaces de llevar a cabo estudios longitudinales que faciliten el avance de la regulación y sirvan como input en el proceso de toma de decisiones en la materia, tanto a nivel interno por la propia organización, como externo por los reguladores.
- Diseñar un verdadero proceso de auditoría integral que permita identificar potenciales carencias o riesgos en la información reportada de las empresas.

En definitiva, la legislación debería avanzar a modelos que de forma transversal incluyan contenidos de todos aquellos modelos y estándares, nacionales e internacionales, que la Ley 11/2018 establece como potenciales referencias.

Al mismo tiempo que la Ley pule sus imperfecciones, es de esperar que los requisitos de tamaño sigan minorándose, y la Ley por tanto alcanzando a un mayor número de empresas. Las pymes, que en el momento actual y el futuro más inmediato no se ven sujetas al marco de obligaciones de la legislación, no pueden permanecer ya inertes ante el desarrollo de la regulación del reporting corporativo, dado que una parte significativa de la misma ya les afecta, y porque además sufrirán

presiones para incrementar el alcance de la información que reportan, tanto de carácter financiero como no financiero. Hay varias razones para esta predicción:

- Todas aquellas organizaciones que forman parte de la cadena de valor de grandes compañías, sea cual sea su tamaño, se verán afectadas por el endurecimiento de los requisitos informativos que sufran y que trasladarán hacia abajo siguiendo la senda de la trazabilidad.
- Las pymes se verán además sacudidas por los requerimientos de RSE y de transparencia informativa que puedan incorporarse a líneas públicas de ayudas o a los esquemas de análisis de solicitudes de financiación por parte de los inversores y del mercado de capitales.

El criterio esencial de la sostenibilidad no es el tamaño, sino el impacto que la empresa pueda tener sobre el entorno natural y la sociedad. En amplios sectores está instalada la creencia de que la magnitud de los impactos está directamente relacionada con la dimensión empresarial, pero muchas veces esta proporcionalidad no existe. Existen grandes empresas, como es el caso de los servicios a empresas (consultoría, por ejemplo), con impactos medioambientales reducidos (limitados a su consumo de recursos no sustituibles y a las emisiones por desplazamientos) y con impactos sociales igualmente bajos; y sensu contrario, pueden encontrarse pymes con pocos empleados que desarrollan procesos o elaboran productos con alto potencial contaminante y que pueden impactar con graves daños para la salud personal de sus empleados y la salud medioambiental de su entorno. En cambio, las grandes empresas citadas tendrán normalmente capacidades directivas y financieras superiores que deberían permitirles gestionar sus impactos negativos y las reacciones de los *stakeholders* clave y generar impactos positivos que atenúen aún más los contrarios. En definitiva, la necesidad y la obligación de reportar debe estar ligada a la dimensión de los impactos medioambientales y sociales y a su dotación de capacidades directivas y financieras, y no a su dimensión convencional medida por el número de empleados o la facturación.

Es más, las organizaciones de producción de estándares para el reporting corporativo y el mundo de consultores interesados en la implantación y certificación de sistemas de reporting en las empresas están empezando a promover la preparación de informes para las empresas de menor tamaño. Este movimiento puede ocasionar una bola de nieve que arrastre a las pymes a la obligación de reportar informes de sostenibilidad, a semejanza de sus hermanas mayores, si los reguladores interiorizan la necesidad de ampliar las organizaciones obligadas a una mayor transparencia informativa.

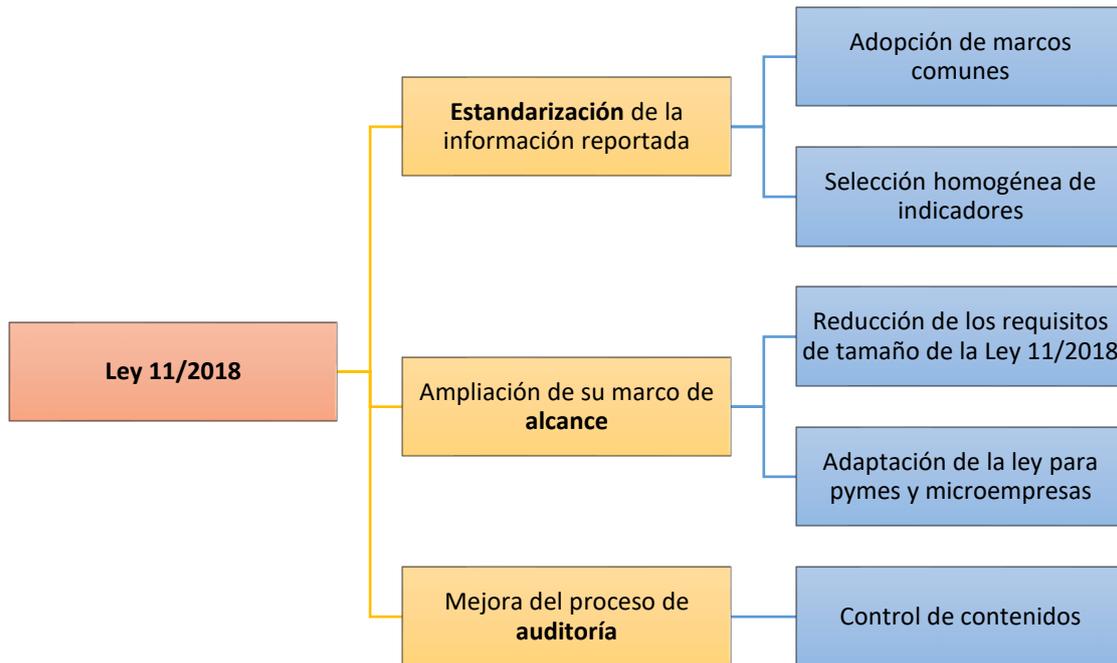
Global Reporting Initiative está ya difundiendo el mensaje de que hay que involucrar a las pymes en el movimiento por un negocio responsable. Su CEO, Tim Mohin, afirma que “mientras que las empresas multinacionales están bajo el escrutinio público de sus impactos en la sostenibilidad, el efecto de los aproximadamente 400 millones de pymes, que representan el 95% de las empresas de todo el mundo, ha sido largamente ignorado (...) Dado su cuota dominante de la economía global, la conducta como un negocio responsable entre las pymes es esencial para un futuro sostenible. GRI está comprometida en trabajar con las pymes para aumentar su adopción de valores sostenibles (...) Los reguladores y los mercados bursátiles están instrumentando políticas y regulaciones que requieren transparencia sobre los retos de la sostenibilidad. Dado que esta tendencia se acelera, una atención específica debe prestarse a las necesidades de las pymes” (GRI, 2017). Por ello, GRI está promoviendo:

- La aprobación de políticas públicas que induzcan y/o obliguen a las pymes a divulgar informes de sostenibilidad. Es el caso del documento *Empowering small business: Recommendations for policy makers to enable sustainability corporate reporting for SMEs* (GRI, 2017).

- La preparación de informes de acuerdo con sus estándares por las pymes, bajo la convicción de que la información de sostenibilidad es un diferenciador competitivo clave para las pymes en mercados emergentes pues facilitaría su incorporación a las cadenas de valor globales. Para ello, ha puesto en marcha, en colaboración con el gobierno suizo, el Competitive Business Program, orientado a proporcionar entrenamiento y asistencia técnica en el uso de la Digital Reporting Platform a las pymes, de modo que cuenten con las capacidades necesarias para recopilar información y preparar los informes según su estándar. El programa ha iniciado ya en 2016 proyectos piloto en Colombia, Ghana, Indonesia, Perú, Sudáfrica y Vietnam.

La **Figura 4** muestra un resumen de los caminos identificados como potencial evolución de la versión actual de la Ley 11/2018.

Figura 4. Caminos identificados para la Ley 11/2018 (Fuente: elaboración propia)



3. Marcos y Estándares para el Reporte de Información No Financiera según la Ley 11/2018

Este capítulo presenta de forma superficial todos aquellos marcos o estándares propuestos por la Ley 11/2018 como referencias a la hora de elaborar un estado de información no financiera. El capítulo cierra con unas conclusiones fruto del análisis conjunto de todos los estándares y presenta las debilidades identificadas, así como potenciales mitigaciones de estas debilidades.

3.1. El Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS)

El Sistema de Gestión y Auditoría Medioambiental o Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) es una herramienta enfocada a que las empresas y organizaciones evalúen, gestionen y mejoren sus impactos medioambientales. La implantación del sistema EMAS se alza como una garantía del cumplimiento de altos estándares y por tanto de un buen desempeño medioambiental. En paralelo, EMAS está diseñado para ayudar a las organizaciones a mejorar su competitividad, pues favorece, por ejemplo, la optimización en el uso de recursos, así como mejora las relaciones con diferentes grupos de interés dada la condición de empresa verde tras su implantación.

El sistema EMAS plantea su estructura como una ampliación de la norma internacional para sistemas de gestión ambiental EN/ISO 14001, a la que añade 4 pilares:

- Mejora continua
- Cumplimiento de la legislación medioambiental
- Información pública mediante la declaración medioambiental anual
- Participación de los trabajadores

La estructura de registro en EMAS se compone de las siguientes etapas:

1. Llevar a cabo un análisis ambiental verificado.
2. Adoptar una política ambiental y comprometerse a respetar la legislación ambiental pertinente, así como a mejorar su comportamiento ambiental.
3. Establecer un sistema de gestión ambiental (SGA) fundamentado en el análisis ambiental llevado a cabo. Este sistema debe acotar responsabilidades, definir objetivos y establecer medios y procedimientos para que estos se cumplan.
4. Efectuar una auditoría ambiental interna, para verificar la aplicación del sistema de gestión, así como la satisfacción por parte de la organización de los requisitos reglamentarios pertinentes en materia medioambiental.
5. Preparar una declaración ambiental exponiendo los resultados logrados en relación a los objetivos medioambientales, así como los objetivos futuros y las medidas que se deben llevar a cabo.
6. Obtener una verificación independiente por parte de un verificador EMAS
7. Registrarse en un organismo competente del Estado miembro, enviando la declaración ambiental validada al organismo competente EMAS para su registro y comunicación al público.
8. Utilizar la declaración ambiental verificada como herramienta de comunicación y promoción de la actividad empresarial.

3.2. El Pacto Mundial de las Naciones Unidas

El Pacto Mundial de las Naciones Unidas tiene como objetivo garantizar la sostenibilidad corporativa mediante la adopción por parte de las empresas de 10 principios universales relacionados con los derechos humanos, el trabajo, el medio ambiente y la lucha contra su

corrupción. El Pacto Mundial tiene además como objetivo relacionado el avance hacia la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Los 10 principios del Pacto Mundial de la ONU son los siguientes:

- Derechos humanos
 - Principio 1: las empresas deberían apoyar y respetar la protección de derechos humanos declarados internacionalmente.
 - Principio 2: las empresas deberían asegurarse de no ser partícipes de vulneraciones de derechos humanos.
- Trabajo
 - Principio 3: las empresas deberían defender la libertad de asociación y el reconocimiento efectivo del derecho de negociación colectiva.
 - Principio 4: las empresas deberían defender la eliminación de todas las formas de trabajo forzado u obligatorio.
 - Principio 5: las empresas deberían defender la abolición efectiva de la mano de obra infantil.
 - Principio 6: las empresas deberían defender la eliminación de la discriminación con respecto al empleo y la ocupación.
- Medio ambiente
 - Principio 7: las empresas deberían apoyar un planteamiento preventivo con respecto a los desafíos ambientales.
 - Principio 8: las empresas deberían llevar a cabo iniciativas para fomentar una mayor responsabilidad ambiental.
 - Principio 9: las empresas deberían promover el desarrollo y la difusión de tecnologías respetuosas con el medio ambiente.
- Lucha contra la corrupción
 - Principio 10: Las empresas deberían trabajar contra la corrupción en todas sus formas, como la extorsión y el soborno.

3.3. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas

En 2015, la ONU aprobó la Agenda 2030 sobre el Desarrollo Sostenible, compuesta por 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible enfocados a tratar los desafíos de carácter global como la pobreza, el clima, la desigualdad social o el cambio climático.

Los 17 objetivos (**Figura 1**) son los siguientes:

- Objetivo 1: Fin de la pobreza, caracterizado por un crecimiento inclusivo que garantice el la creación de empleo sostenible y el fomento de la igualdad.
- Objetivo 2: Hambre cero, que debe ser liderado por las propuestas acontecidas en el seno de los sectores agrícolas y alimentario.
- Objetivo 3: Salud y bienestar, para el que es fundamental garantizar una vida saludable y promover el bienestar universal.
- Objetivo 4: Educación de Calidad, como base para mejorar nuestra vida y el desarrollo sostenible.
- Objetivo 5: Igualdad de género, como base para conseguir un mundo pacífico, próspero y sostenible.
- Objetivo 6: Agua limpia y saneamiento, garantizando agua libre de impurezas y accesible para todo el mundo.
- Objetivo 7: Energía asequible y no contaminante, como eje vertebrador de las soluciones a la mayoría de los grandes desafíos y oportunidades actuales.

- Objetivo 8: Trabajo decente y crecimiento económico, como medida que enfrente el progreso lento y desigual.
- Objetivo 9: Industria, innovación e infraestructuras, que faciliten el desarrollo sostenible.
- Objetivo 10: Reducción de las desigualdades tanto a nivel interno como entre países.
- Objetivo 11: Ciudades y comunidades sostenibles.
- Objetivo 12: Producción y consumo responsables para ser capaces de hacer más y mejores cosas a la vez que empleamos menos recursos.
- Objetivo 13: Acción por el clima, como respuesta a un reto global que afecta a todos los países por igual.
- Objetivo 14: Vida submarina, o como conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos.
- Objetivo 15: Vida de ecosistemas terrestre, o como gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad.
- Objetivo 16: Paz, justicia e instituciones sólidas a nivel universal.
- Objetivo 17: Alianzas para lograr los objetivos, empujadas por un enfoque colaborativo entre gobiernos a nivel internacional.

3.4. El Acuerdo de París sobre cambio climático

El Acuerdo de París sobre el cambio climático se adoptó el 12 de diciembre de 2015 en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático con el objetivo de luchar contra el cambio climático y promocionar un futuro bajo en emisiones, resiliente al clima y sostenible.

El Acuerdo tiene como objetivo evitar que el incremento de la temperatura media respecto a la época industrial sea mayor a 2º, además de promover cuantas medidas resultasen oportunas para que este valor no pasase de 1.5º. Igualmente, el Acuerdo busca alcanzar la neutralidad de emisiones, que implica un equilibrio entre las emisiones y absorciones de gases de efecto invernadero, y que pretende que se alcance en la segunda mitad de este siglo.

A fin de garantizar la consecución de estos objetivos, el Acuerdo establecía que, cada 5 años, todas las partes firmantes del mismo deberían reportar sus planes de desarrollo para la reducción de emisiones. Estos planes debían a su vez componerse de políticas y medidas internas de mitigación del cambio climático que ayudasen a su vez a la consecución final del objetivo marcado en el Acuerdo.

3.5. Los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos de las Naciones Unidas

Los Principios Rectores de las Naciones Unidas (PRNU), también denominados Principios de Ruggie, se elaboraron en el año 2011 con el objetivo de poner en marcha el marco "Proteger, Respetar y Remediar" desarrollado por las Naciones Unidas y que tenía por objeto establecer estándares de responsabilidad y compromiso con los derechos humanos de las empresas multinacionales.

Los principios son un total de 31 y se agrupan en tres pilares:

- El deber del estado de proteger los derechos humanos.
- La responsabilidad de las empresas de respetar los derechos humanos.
- El acceso a los mecanismos de reparación remediar los daños causados por las violaciones a los derechos humanos, implementados por estados y empresas.

Los tres pilares plantean entonces marcos genéricos de acción para las empresas y los estados bajo la estructura de Principios Fundacionales (que enuncian y argumentan el deber) y Principios Operacionales (que enuncian y detallan las medidas a adoptar por los actores para cubrir cada pilar).

3.6. La Norma (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización

La Norma ISO 26000, Guía sobre Responsabilidad Social, trata de desarrollar un consenso internacional sobre el significado de la Responsabilidad Social y las acciones a llevar a cabo por las organizaciones a la hora de abordar asuntos clave en la materia. Enfocada tanto a instituciones públicas como privadas, la Norma ISO 26000 ofrece una guía sistematizada para que las organizaciones operen de manera socialmente responsable.

Los principios en los que se basa la Norma ISO 26000 son los siguientes:

- Rendición de cuentas
- Transparencia
- Comportamiento ético
- Respeto a los intereses de las partes interesadas
- Respeto al principio de legalidad
- Respeto a la normativa internacional de comportamiento
- Respeto a los derechos humanos

Figura 5. Enfoque de la norma ISO 26000 (Fuente: ISO)



La norma se estructura en base a 7 materias fundamentales (Figura 5), que agrupan a su vez diferentes asuntos. Las materias fundamentales son las siguientes:

- Gobernanza de la organización
- Derechos humanos, que trata cuestiones referentes a los riesgos laborales, la discriminación, la gestión de las reclamaciones y los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, entre otros.

- Prácticas laborales, que contiene cuestiones ligadas a la salud y seguridad en el trabajo, el diálogo y la protección social o el desarrollo de los recursos humanos.
- El medio ambiente, descompuesto en prevención de la contaminación, gestión eficiente de los residuos, protección del medio ambiente y lucha contra el cambio climático.
- Prácticas justas de operación, que contiene cuestiones respecto a la anticorrupción, la justa competencia o la responsabilidad social a lo largo de la cadena de valor.
- Asuntos de consumidores, enfocada a asuntos ligados al marketing justo, el consumo sostenible, la salud y seguridad de los consumidores, gestión de las relaciones y la privacidad de los clientes, entre otros.
- Participación activa y desarrollo de la comunidad, compuesto por cuestiones en el marco de la participación, educación y desarrollo cultural de la sociedad, la creación de empleo, y la generación de riqueza, salud o inversión social.

3.7. La Norma (SA) 8000 de la Responsabilidad Social Internacional

La Norma SA 8000 es una certificación originada por la Social Accountability International (SAI) que tiene como objetivo marcar las directrices a seguir por parte de empresa y organizaciones a la hora de empujar hacia prácticas socialmente responsables en lo referente a las condiciones laborales y los derechos de los trabajadores.

El estándar SA 8000, está basado en los principios y derechos laborales internacionales conformes a la ILO (Organización Internacional del Trabajo), La Declaración Universal de los Derechos Humanos y la Convención sobre los Derechos del Niño.

La última versión de la norma, elaborada en 2014, aborda los siguientes temas:

- Trabajo infantil
- Trabajo forzoso y obligatorio
- Seguridad y Salud
- Libertad de asociación y derecho a negociación colectiva
- Discriminación
- Medidas disciplinarias
- Horario de trabajo
- Remuneración
- Sistema de Gestión

3.8. La Declaración EMN

La Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social (Declaración EMN) es una herramienta de la Organización Internacional del Trabajo que ofrece orientación a las empresas en cuanto a las políticas y prácticas a poner en marcha para garantizar entornos de trabajo sostenibles, incluyentes y responsables.

A pesar de mostrar un claro enfoque a la empresa multinacional, la propia Declaración indica que sus principios deberían regir por igual a empresas nacionales y multinacionales. Los contenidos que trata la Directiva EMN son los siguientes:

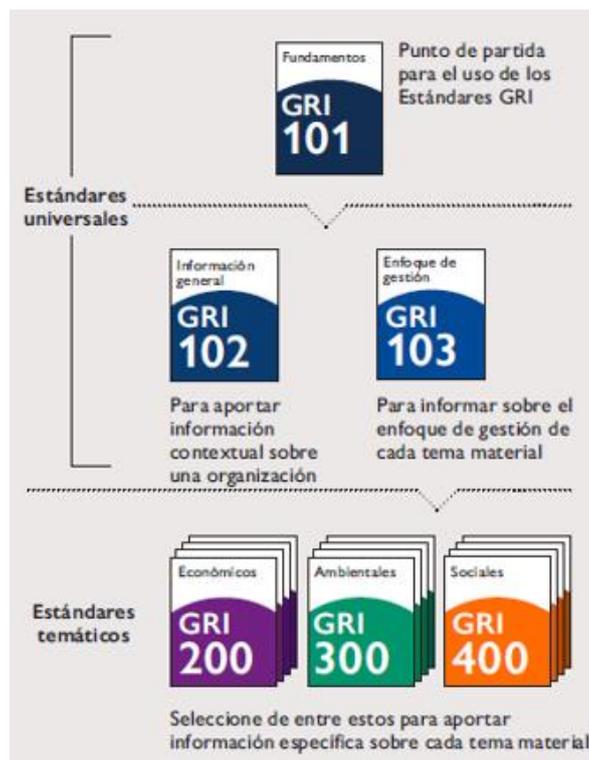
1. Políticas generales
2. Empleo
 - Promoción del empleo
 - Seguridad social
 - Eliminación del trabajo forzoso u obligatorio
 - Abolición efectiva del trabajo infantil: edad mínima y peores formas
 - Igualdad de oportunidades y de trato

- Seguridad del empleo
- 3. Formación
- 4. Condiciones de trabajo y de vida
 - Salarios, prestaciones y condiciones de trabajo
 - Seguridad y salud
- 5. Relaciones de trabajo
 - Libertad sindical y derecho de sindicación
 - Negociación colectiva
 - Consultas
 - Acceso a mecanismos de reparación y examen de reclamaciones

3.9. Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del GRI (GRI Sustainability Reporting Standards)

Desarrollados en el año 1997 por la Global Sustainability Standards Board (GSSB), y adoptados por más de 5000 empresas a lo largo del mundo, los indicadores incluidos en el estándar del Global Reporting Initiative (GRI) suponen el estándar de referencia en materia de baremación y reporting de medidas de sostenibilidad. Estos indicadores muestran un desarrollo extenso de temas a tratar en la elaboración de un informe de RNF, pero presentan ciertas carencias al puntuar con otros estándares y, especialmente, con las exigencias de la incipiente legislación española. Específicamente, los GRI tratan de analizar en qué medida la organización afecta al entorno en el que opera. Es por ello, que en base a la Tripple Bottom Line, analizan el cumplimiento de indicadores de carácter económico (GRI 200), medioambiental (GRI 300) y social (GRI 400); definiendo igualmente el enfoque de gestión de la organización (GRI 103), junto con otra información de carácter general (GRI 102). Esta desagregación puede ser consultada en la **Figura 6**.

Figura 6. Estándares GRI (Fuente: GSSB, 2016)



Los estándares 101, 102 y 103 se consideran Estándares universales y corresponden con la serie 100. Éstos deben ser reportados por todas las empresas con independencia de la industria en la que operen o las zonas geográficas que abarquen. Estos estándares abarcan a su vez múltiples contenidos (**Tabla 1**).

Tabla 1. Serie 100, estándares GRI (Fuente: elaboración propia, desde GSSB, 2016)

SERIE	ESTÁNDAR GRI	CONTENIDOS GRI
100	GRI 101: FUNDAMENTOS	Incluye principios para la elaboración de informes, así como relacionados con el uso de los GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad.
	GRI 102: INFORMACIÓN GENERAL	Incluye información referente al perfil de la organización, su estrategia, la ética e integridad en los negocios, gobernanza y la participación de los grupos de interés.
	GRI 103. ENFOQUE DE GESTIÓN	Incluye información sobre el enfoque de gestión que utiliza una organización para gestionar un tema material.

Las series 200, 300 y 400 contienen los denominados Estándares temáticos, y presentan a través de sus múltiples estándares (**Tabla 2**) información relativa a cuestiones económicas, sociales y medioambientales. Estos estándares temáticos, a diferencia de los estándares universales requieren que la organización identifique sus temas materiales. Un tema material es aquel que refleja los impactos de una organización o que influye sustancialmente en las evaluaciones y las decisiones de sus grupos de interés. Por tanto, en los estándares temáticos, ciertos contenidos pueden ser omitidos siempre y cuando la identificación de temas materiales sea lo suficientemente justificada.

Tabla 2. Series 200, 300 y 400, estándares GRI (Fuente: elaboración propia, desde GSSB, 2016)

SERIE	CONTENIDOS GRI
200: TEMAS ECONÓMICOS	GRI 201: DESEMPEÑO ECONÓMICO
	GRI 202: PRESENCIA EN EL MERCADO
	GRI 203: IMPACTOS ECONÓMICOS INDIRECTOS
	GRI 204: PRÁCTICAS DE ADQUISICIÓN
	GRI 205: ANTICORRUPCIÓN
	GRI 206: COMPETENCIA DESLEAL
300: TEMAS AMBIENTALES	GRI 301: MATERIALES
	GRI 302: ENERGÍA
	GRI 303: AGUA Y EFLUENTES
	GRI 304: BIODIVERSIDAD
	GRI 305: EMISIONES
	GRI 306: EFLUENTES Y RESÍDUOS
	GRI 307: INCUMPLIMIENTO DE LA LEGISLACIÓN Y NORMATIVA MEDIOAMBIENTAL
	GRI 308: EVALUACIÓN AMBIENTAL DE PROVEEDORES
400: TEMAS SOCIALES	GRI 401: EMPLEO
	GRI 402: RELACIONES TRABAJADOR-EMPRESA
	GRI 403: SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO
	GRI 404: FORMACIÓN Y ENSEÑANZA
	GRI 405: DIVERSIDAD E IGUALDAD DE OPORTUNIDADES
	GRI 406: NO DISCRIMINACIÓN
	GRI 407: LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y NEGOCIACIÓN COLECTIVA
	GRI 408: TRABAJO INFANTIL

GRI 409: TRABAJO FORZOSO U OBLIGATORIO
GRI 410: PRÁCTICAS EN MATERIA DE SEGURIDAD
GRI 411: DERECHOS DE LOS PUEBLOS INDÍGENAS
GRI 412: EVALUACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS
GRI 413: COMUNIDADES LOCALES
GRI 414: EVALUACIÓN SOCIAL DE LOS PROVEEDORES
GRI 415: POLÍTICA PÚBLICA
GRI 416: SALUD Y SEGURIDAD DE LOS CLIENTES
GRI 417: MARKETING Y ETIQUETADO
GRI 418: PRIVACIDAD DEL CLIENTE
GRI 419: CUMPLIMIENTO SOCIOECONÓMICO

Los GRI permiten la elaboración de informes en su versión “**exhaustiva**” o “**simplificada**”. En el primer caso, el informe debe abarcar de forma detallada todos y cada uno de los indicadores de cada uno de los cinco grandes bloques, (GRI 102, 103, 200, 300 y 400) presentados anteriormente, mientras que, en el caso del GRI simplificado, únicamente algunos subtemas (entendidos como aquellos más relevantes en términos generales) son requisitos indispensables.

Pese a que se establecen motivos diversos para la omisión de información (confidencialidad, prohibiciones jurídicas o no disponibilidad), resulta evidente que el cumplimiento de los requisitos de los estándares GRI en su opción exhaustiva resultan inalcanzables para la inmensa mayoría de PYMES que componen la mayor parte del tejido productivo nacional.

La opción esencial, por el contrario, reduce la cantidad de información a reportar muy significativamente. Concretamente, la versión esencial obliga a reportar la siguiente información:

- El GRI 101: Fundamentos debe ser cumplido en su totalidad, al igual que en la versión exhaustiva.
- En cuanto al GRI 102: Información general, únicamente 33 de los contenidos deben ser reportados, mientras que en la versión exhaustiva los contenidos a reportar son 56.
- El GRI 103: Enfoque de gestión debe cumplirse en su totalidad, al igual que en la versión exhaustiva.
- Los estándares temáticos GRI 200, 300 y 400 suponen las mayores diferencias entre la opción exhaustiva y la opción esencial. Mientras que en la primera se deben reportar todos los contenidos sobre un tema específico, en la segunda, para cada tema, se da la opción a la propia empresa a escoger qué contenidos reportar.

Las diferencias mencionadas conducirán a evidentes diferencias entre los documentos elaborados, especialmente en lo referente a los estándares temáticos, que contienen a la vez la inmensa mayoría de la información relacionada con la sostenibilidad de la organización.

Para ejemplificar estas diferencias, tomando como ejemplo el GRI 401: Empleo, que se divide a la vez en 3 contenidos:

- Contenido 401-1 Nuevas contrataciones de empleados y rotación de personal
- Contenido 401-2 Prestaciones para los empleados a tiempo completo que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales
- Contenido 401-3 Permiso parental

El Contenido 401-1 requiere de información ligada a la creación de empleo en el seno de la organización y solicita:

- a) El número total y la tasa de nuevas contrataciones de empleados durante el periodo objeto del informe, por grupo de edad, sexo y región.

- b) El número total y la tasa de rotación de personal durante el periodo objeto del informe, por grupo de edad, sexo y región.

El Contenido 401-2 trata de identificar la diferencia entre prestaciones a empleados a tiempo completo, y aquellos a tiempo parcial o temporales, e incluye:

- a) Las prestaciones habituales para los empleados a jornada completa de la organización, pero que no se dan a los empleados a tiempo parcial o temporales, por lugares de operación significativos. Estas incluyen, como mínimo:
 - i. seguro de vida;
 - ii. asistencia sanitaria;
 - iii. cobertura por incapacidad e invalidez;
 - iv. permiso parental;
 - v. previsión para la jubilación;
 - vi. participación accionarial;
 - vii. otros.
- b) La definición utilizada para “lugares de operación significativos”.

Por último, el contenido 401-3 refiere a la gestión de los permisos de paternidad y maternidad, así como la gestión de las reincorporaciones de los padres y madres a la empresa una vez finalizados los mismos. Este contenido solicita la siguiente información:

- a) El número total de empleados que han tenido derecho a permiso parental, por sexo.
- b) El número total de empleados que se han acogido al permiso parental, por sexo.
- c) El número total de empleados que han regresado al trabajo en el periodo objeto del informe después de terminar el permiso parental, por sexo.
- d) El número total de empleados que han regresado al trabajo después de terminar el permiso parental y que seguían siendo empleados 12 meses después de regresar al trabajo, por sexo.
- e) Las tasas de regreso al trabajo y de retención de empleados que se acogieron al permiso parental, por sexo.

Bajo el prisma de la opción exhaustiva, la empresa debería reportar cada uno de los indicadores solicitados en cada uno de los contenidos. La información a reportar sería ciertamente densa, y se multiplica dado que los GRI abarcan un total de 27 temas diferentes. Por el contrario, si la empresa opta por la opción simple la información a divulgar se reduce sensiblemente: en el caso que se estudia, la obligación alcanzaría al reporte de únicamente uno de los 3 contenidos (401-1, 401-2 o 401-3). Aunque resulta evidente que esto facilita el proceso de recogida y comunicación de información, el lector habrá alcanzado a entender las implicaciones prácticas del proceso de descarte. Una empresa con una alta creación de empleo en el último año, pero con prácticas desfavorable de gestión de la paternidad, podría decantarse por el GRI 401-1 y obviar los GRI 401-2 y 401-3. En este caso, aun cumpliendo con las obligaciones subyacentes a los estándares GRI, la empresa estaría mostrando una imagen sesgada de su propio comportamiento a la hora de gestionar sus recursos humanos, pues mostraría sus fortalezas (creación de empleo) pero ocultaría sus debilidades (conciliación con el desarrollo familiar).

Por tanto, se combina una incapacidad de la inmensa mayoría de empresas de reducido tamaño a la hora de reportar la versión exhaustiva de los estándares, con la opción de todas aquellas que adopten la opción simple de escoger qué contenidos quieren reportar y aquellos que, por el contrario, prefieren omitir. En el concepto de la búsqueda de una mayor transparencia informativa que permita entender el desempeño organizativo más allá de las métricas tradicionales financieras, esta tendencia hacia la opacidad informativa, por parcial que sea, resulta inadmisibles.

Además, aun cuando la estructura de indicadores integrada en el GRI se presente en el desarrollo más extenso, su composición no representa de una forma acertada la sostenibilidad

económica de las empresas, pues omite el proceso de identificación y medición del pool de intangibles organizativos. Esto es, los GRI hablan de forma extensa de los impactos que recibe el entorno desde la organización, pero omiten sistemáticamente la relación contraria. Los GRI fallan al analizar la propia sostenibilidad estratégica de la organización, no ofreciendo detalle suficiente de los principales riesgos latentes en el entorno, su relación con la estrategia de la empresa y en qué medida está la misma preparada para afrontarlos con garantías y dar continuidad a su propio modelo de negocio. Esto resulta ciertamente paradójico, pues la empresa no podrá llevar a cabo su contribución social, medioambiental ni económica, si es incapaz de generar resultados positivos que convenzan a sus accionistas o acreedores financieros de que sostengan su actividad económica. La condición necesaria, mas no suficiente, para alcanzar la condición de empresa responsable radica precisamente la sostenibilidad estratégica de su modelo de negocio.

3.10. Conclusiones Fundamentales tras la Revisión de Estándares Propuestos por la Ley 11/2018

El análisis conceptual de los marcos propuestos por la Ley 11/2018 para la elaboración de las Memorias de Sostenibilidad o Estados de Información No Financieras permite evidenciar una carencia común a todos ellos, salvo a GRI: los estándares, normas y principios propuestos no avanzan metodologías definidas para la elaboración de los documentos, ni recogen de forma explícita los indicadores a reportar. Estos modelos son además incompletos pues no facilitan a las empresas que los adoptan directrices claras respecto a las fuentes de información. De entre todos los modelos analizados, únicamente los estándares GRI adoptan una visión integral y facilitadora que permite a la empresa que los adopte diseñar un sistema de divulgación de información no financiera desde cero y que de forma completa garantiza la transparencia corporativa y la disposición de la realidad empresarial en materia de sostenibilidad. Sin embargo, éstos presentan también importantes debilidades ya recogidas en el apartado anterior, pues su elaboración acaba oscilando entre una cantidad de información excesiva y difícil de manejar por la mayoría de las empresas, y una divulgación de información sesgada que puede responder a un comportamiento oportunista. Además, los estándares GRI presentan carencias en ciertas dimensiones informativas.

A fin de solventar estas carencias, las empresas tienen a su disposición multitud de modelos de carácter nacional e internacional que pueden actuar como complemento a los ya analizados. El siguiente apartado introduce precisamente estos modelos de forma conceptual.

4. Otros Estándares Reconocidos al Margen de la Ley 11/2018

4.1. Modelo AECA

El Modelo AECA de información integrada para la elaboración del Estado de Información No Financiera se trata de una estructura digital que facilita a las organizaciones la elaboración semiautomatizada de informes de sostenibilidad. Su estructura contiene:

- 10 apartados cualitativos para la descripción del modelo de negocio de la organización.
- 7 apartados cualitativos en lo referente a diligencia debida
- 4 apartados cualitativos para la identificación de los principales riesgos
- 16 indicadores cuantitativos para la identificación del rendimiento financiero
- 9 indicadores cuantitativos para la identificación del rendimiento ambiental
- 24 indicadores cuantitativos para la identificación del rendimiento social
- 10 indicadores cuantitativos para la identificación del rendimiento en cuanto a gobierno corporativo

El Modelo AECA resulta interesante porque ataca una de las principales debilidades de los estándares GRI, llevando a cabo una selección de indicadores a reportar por todas las empresas. La naturaleza de estos indicadores los hace representativos de la realidad empresarial de una forma ciertamente transversal, pues se reportan de una única forma por empresas de distinto tamaño, pertenecientes a distintas industrias y con operaciones en múltiples países.

El Modelo AECA permite pues solventar parcialmente el problema de estandarización u compatibilidad al homogeneizar la selección de indicadores y dar mayor peso a aquellos de corte cuantitativo. Sin embargo, aun cuando resulta un buen punto de partida, es un enfoque incipiente que requiere de una mayor cantidad de trabajo en la selección de indicadores, especialmente en aquellos de corte financiero y/o estratégico.

4.2. Sustainability Accounting Standards Board

La Sustainability Accounting Standards Board (SASB) es una organización independiente, con origen en 2011, dedicada a establecer estándares de reporting en cuestiones de contabilidad y reporting de sostenibilidad. Los estándares SASB se organizan bajo cinco grandes dimensiones que engloban un total de 30 cuestiones relevantes (**Figura 7**).

Así como la mayoría de los estándares en sostenibilidad tratan de identificar en qué medida una organización impacta sobre el entorno social, medioambiental y económico en el que opera, SASB opera precisamente en la dirección contraria, y define de qué manera elementos de dicho entorno pueden afectar sobre el desempeño organizativo. Esto es, SASB no identifica el impacto de la empresa en la sostenibilidad de su entorno, sino que trata de analizar cómo aspectos del entorno relacionados con la sostenibilidad pueden impactar al rendimiento futuro de la misma.

En este sentido, SASB define indicadores como la presencia de mercado o el desempeño económico a la hora de valorar en qué medida la organización está preparada para afrontar cuestiones relevantes que impacten su desempeño financiero. En términos de orientación hacia los grupos de interés, SASB muestra un claro enfoque hacia el inversor, al contrario que por ejemplo los estándares GRI se abren a un abanico mucho más amplio de *stakeholders*, siendo por tanto estos segundos mucho más genéricos y los SASB significativamente más específicos.

Figura 7. Las cinco dimensiones de la sostenibilidad según SASB (Fuente: SASB, 2019).



El nivel de detalle que SASB pretende lograr hace necesario una diferenciación por sectores industriales. Resulta evidente, que el calentamiento global no afectará de igual manera a la industria del transporte que a la de publicidad y marketing. O que la ausencia de agua no será igual de relevante para la industria textil que para la de las telecomunicaciones. Estas diferencias frecuentes y notables han impulsado a SASB a la elaboración de 79 estándares industriales, cada uno de ellos con un peso diferente por dimensiones y cuestiones relevantes. La **Figura 8** ejemplifica esta cuestión para una muestra reducida de sectores. La consecuencia más directa de esta diferenciación sectorial es la dificultad para establecer estándares homogéneos que permitan la comparación cross sectorial.

En conjunto, los estándares SASB son un excelente complemento para los estándares tradicionales de reporting de información no financieras (como por ejemplo el GRI), pues ponen de manifiesto la necesidad de identificar factores relevantes de sostenibilidad estratégica y posicionamiento competitivo (esencialmente en la dimensión Modelo de negocio e innovación).

Sin embargo, existe un importante trabajo de cribado y homogenización que permita hacer uso de indicadores transversales que representen adecuadamente a todos los sectores industriales por igual.

Figura 8. Variabilidad en las categorías exigidas por industrias (Fuente: SASB, 2019)

		Consumer Goods	Extractives & Minerals Processing	Financials	Food & Beverage	Health Care	Industrials
Dimension	General Issue Category ^①	Click to expand	Click to expand	Click to expand	Click to expand	Click to expand	Click to expand
Environment	GHG Emissions		■		■	■	■
	Air Quality		■				
	Energy Management	■	■		■	■	■
	Water & Wastewater Management	■	■		■		
	Waste & Hazardous Materials Management		■		■	■	■
	Ecological Impacts		■		■		
Social Capital	Human Rights & Community Relations		■			■	■
	Customer Privacy	■		■			
	Data Security	■		■	■	■	■
	Access & Affordability			■		■	■
	Product Quality & Safety	■			■	■	■
	Customer Welfare				■	■	■
Human Capital	Selling Practices & Product Labeling			■	■	■	■
	Labor Practices	■	■		■		■
	Employee Health & Safety		■		■	■	■
Business Model & Innovation	Employee Engagement, Diversity & Inclusion	■		■		■	■
	Product Design & Lifecycle Management	■	■	■	■	■	■
	Business Model Resilience		■				■
	Supply Chain Management	■	■		■	■	■
	Materials Sourcing & Efficiency	■	■		■		■
Leadership & Governance	Physical Impacts of Climate Change			■		■	■
	Business Ethics		■	■		■	■
	Competitive Behavior		■				
	Management of the Legal & Regulatory Environment		■				
	Critical Incident Risk Management		■				
	Systemic Risk Management			■			

4.3. Otras Consideraciones de Interés

Además de los estándares analizados, existen otros muchos enfoques internacionales a la hora de reportar y analizar información no financiera. Entre ellos, destacan los siguientes:

- El Transparency International Index
- Los Principios de la Economía del Bien Común
- La Alliance for Corporate Transparency
- El Corporate Knights Rating Methodology
- La RobecoSAM CSA Methodology
- La Norma SG 21 de Forética
- El IQNet SR 10
- Los indicadores Ethos

No es el objeto de esta publicación el análisis de todos y cada uno de ellos de forma pormenorizada, pero al mismo tiempo cabe reconocer que la mayoría hacen aportaciones interesantes a la hora de mejorar la elaboración y explotación de estados de información no financiera. En el capítulo 6 se tienen en cuenta todos estos modelos a la hora de proponer una metodología de elaboración de estados de información no financiera.

5. Los Diferentes Alcances de los Estados de Información No Financiera

La **Figura 9** muestra las tres etapas que las empresas pueden recoger a la hora de elaborar estados de información no financiera: desde el mero cumplimiento normativo, hasta el tratamiento estratégico de los estados como una herramienta de alto valor competitivo.

Figura 9. Etapas en la divulgación de información no financiera (Fuente: elaboración propia)



Cumplimiento Normativo

Las empresas pueden limitar la elaboración de sus estados de información no financiera al puro cumplimiento normativo de acuerdo con la legislación vigente. La Ley 11/2018 es ciertamente laxa en este sentido, pues pese a establecer unas dimensiones y unos contenidos específicos, lo hace de forma parcial y deja con frecuencia la selección de indicadores y el formato de presentación de la información al criterio de la empresa.

En este punto, la empresa podría hacer uso de prácticamente cualquier estándar para ir resolviendo cada una de las solicitudes de información de la Ley 11/2018.

Prospectiva Legislativa

El proceso de análisis de las debilidades de la Ley 11/2018 en capítulos anteriores apuntaba a que:

- La metodología actual propuesta era ambigua, estableciendo como referencias a la hora de elaborar los estados de información no financiera un conjunto de modelos que conjugaban estándares propiamente dichos (por ejemplo, los GRI), con principios generales (como los ODS) y estándares específicos (como las ISO orientadas al entorno laboral).
- Las memorias resultantes no son auditadas, lo que repercute en la calidad de la información.
- La selección de indicadores no es estandarizada, lo que dificulta, además del propio proceso de auditoría, el seguimiento temporal y la comparabilidad de las memorias.

Por tanto, cae por su propio peso que el objetivo de la futura legislación en materia de información no financiera debería apuntar en la búsqueda de la estandarización de los modelos de reporting, eliminando el libre albedrío en lo referente a la selección de estándares y estableciendo unos principios básicos, dimensiones e indicadores comunes a todas las empresas, al igual que ocurre en los estados de información financiera tradicionales. En paralelo, la ley deberá establecer mecanismos de auditoría que ayuden en el avance hacia estados de información no financiera de mayor calidad.

La desconexión existente entre la elaboración de una buena memoria de sostenibilidad, y el mero cumplimiento con las exigencias de la Ley 11/2018 es una realidad que ha trascendido al día a día de la actividad empresarial. Es especialmente relevante para el panorama española la posición de la mayor gestora del mundo, Black Rock, que aseguraba este mismo año que dejaría de invertir en empresas que no cumplieren sus criterios en materia de sostenibilidad. En un análisis de las empresas del Ibex35, únicamente una de cada tres cumpliría con sus exigentes criterios de inversión. Esto resulta ciertamente relevante dado que, en realidad, todas las empresas estudiadas cumplen con los requisitos de la Ley 11/2018, lo cual pone de manifiesto la ineficacia del modelo de auditoría actual y la necesidad de avanzar hacia modelos de reporting mucho más completos y representativos de la realidad empresarial.

Uso Estratégico

El empuje legislativo ha venido acompañado de una cada vez más intensa demanda informativa por parte de diversos *stakeholders*. En su uso más avanzado, las empresas pueden explotar al máximo sus informes de información no financiera, haciendo un uso estratégico de los mismos que favorezca su relación con diversos grupos de interés, desde clientes y proveedores, hasta empleados o legisladores, mejorando su reputación y legitimando su actividad.

Los *stakeholders* demandan una empresa socialmente responsable, porque exigen una organización libre de discriminación por cuestiones de género, edad o estrato sociocultural, con un trato favorable hacia el trabajador, políticas de igualdad y promoción meritocrática o conciliación del trabajo, entre otros. Igualmente, la creciente conciencia social en cuestiones medioambientales empuja con fuerza a las empresas en la búsqueda de la consideración de empresa verde, no únicamente ya en su propia actividad productiva, sino a lo largo de la cadena de valor en su totalidad.

Las empresas tienen pues en su mano una herramienta potente a la hora de satisfacer las necesidades de gran parte de sus grupos de interés. La comunicación, como forma de poner en valor las buenas prácticas de las organizaciones, puede y debe ser utilizada como un elemento clave a la hora de legitimar la actividad empresarial de una empresa, o incluso de un sector en su conjunto.

Más la comunicación no limita sus funciones a la mera legitimación de la empresa, sino que puede empujarla a un mejor desempeño en los mercados. La comunicación, cuando se vehicula a través de los cauces adecuados, y cuando adopta un formato adaptado a las expectativas del receptor, es un elemento clave a la hora de generar capital social vía la mejora de las relaciones entre la empresa y sus grupos de interés. La reputación, consecuencia natural de la mejora en estas relaciones, tanto cuando se habla en términos culturales como corporativos, es un recurso intangible de claro valor competitivo que puede mejorar la presencia de las empresas en los mercados reales (como elemento señalizador de la calidad de su producto o servicio frente a clientes), pero también en los mercados financieros, mejorando de forma significativa la capacidad de acceso al crédito, así como las condiciones de este. Al mismo tiempo, las empresas pueden canalizar en sus informes no financieros todas aquellas estrategias innovadoras de corte social orientadas a mejorar el perfil de sostenibilidad de los entornos en los que opera, así como el de los productos y procesos que la propia organización produce.

Este uso estratégico de las memorias de sostenibilidad requiere de la elaboración de documentos transparentes y completos que reflejen de forma veraz la situación de la organización en la materia, identificando no únicamente las fortalezas, sino también las debilidades organizativas, pues de ellas emanan los planes de acción que encauzan la empresa en el camino hacia la mejora continua. En este contexto, la recogida de información, su tratado, así como la presentación final del informe deben quedar estandarizados al máximo y recoger de forma eficiente un espectro informativo lo más amplio posible.

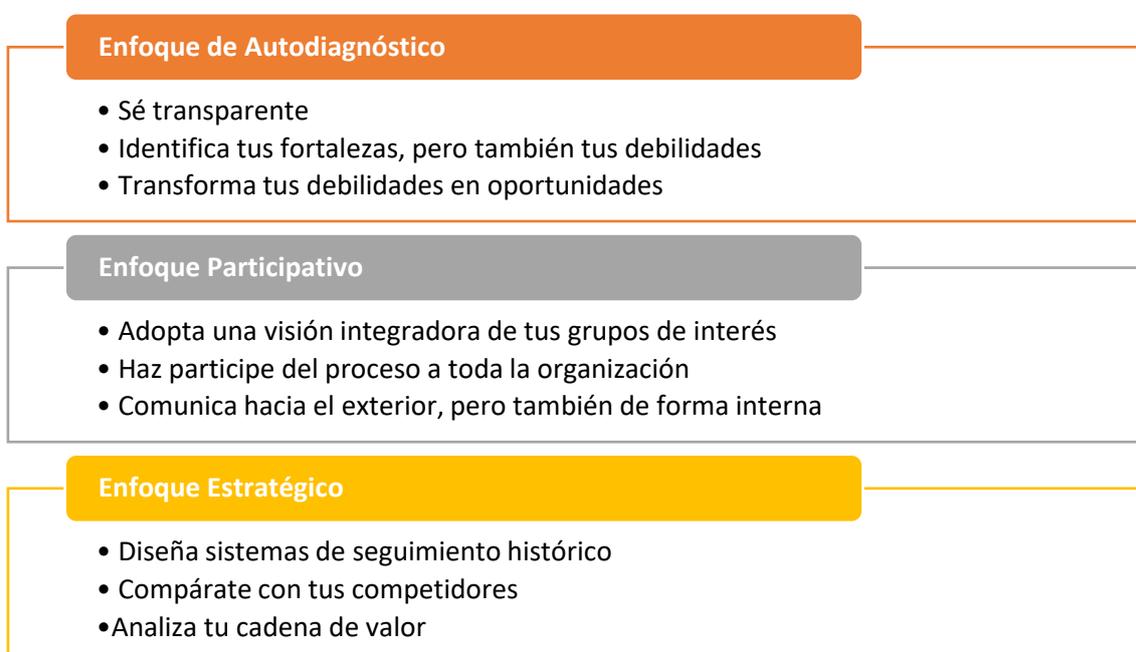
El capítulo 6 presenta una propuesta de guía y buenas prácticas para la elaboración de estados de información no financiera que recojan las tres etapas descritas y acerquen la herramienta de comunicación resultante a la condición de recurso estratégico.

6. La Elaboración de Estados de Información No Financiera

6.1. Buenas Prácticas

La extracción de la mayor cantidad de valor de la elaboración y difusión de un estado de información no financiera responde a la capacidad del proceso y de la memoria final de responder a tres enfoques, que se desagregan a su vez en nueve buenas prácticas específicas (**Figura 10**). El enfoque de autodiagnóstico se relaciona con la identificación de fortalezas y debilidades y el trazado de planes de mejora de los que extraer oportunidades. Por otra parte, enfoque participativo hace referencia la puesta en marcha de un proceso de recogida, tratado y comunicación de la información que de forma integrada recoja las expectativas y otorgue protagonismo a todos los grupos de interés por igual. Por último, el enfoque estratégico implica la mejora del desempeño competitivo de la organización haciendo uso de la información recogida.

Figura 10. Buenas prácticas en la elaboración de estados de información no financiera y memorias de sostenibilidad (Fuente: elaboración propia)



1. Sé transparente

Un error frecuente en la elaboración de estados de información no financiera es reportar la información en la que la empresa sobresale, e intentar reducir la información relativa a aquellas cuestiones en las que la empresa tiene un rendimiento pobre.

Esta es una práctica oportunista que se penaliza sistemáticamente, no únicamente por grupos de interés con interés directo en la empresa, que son incapaces de formarse una opinión fundamentada del desempeño organizativo, sino también por agentes especializados encargados de elaborar rankings en materia de sostenibilidad. Estos rankings suelen hacer uso de un sistema de medición de dos etapas:

- a. Transparencia informativa, ligada a la capacidad de obtener la información en fuentes públicas de comunicación.
- b. Desempeño en materia de sostenibilidad, que analiza el valor obtenido en cada indicador mediante un sistema de puntuación específico.

Aquellas empresas que organicen sus informes únicamente entorno a los indicadores en los que tienen un buen desempeño, pueden verse posicionadas por debajo de otras con un menor desempeño global, pero sujetas a un ejercicio de mayor transparencia informativa.

En definitiva, los grupos de interés, tanto cuando son especializados como cuando no, exigen una visión global de la empresa, que no puede conseguirse sin llevar a cabo una comunicación integral tanto de los aspectos en los que la organización es excelente, como de aquellos en los que aún tiene un importante margen de mejora.

2. Identifica tus fortalezas, pero también tus debilidades

El proceso de transparencia informativa derivará inevitablemente en un ejercicio de autodiagnóstico interno y de contextualización con el entorno. La empresa debe aprovechar este proceso para ser consciente no únicamente de sus fortalezas, sino también de sus debilidades.

3. Transforma tus debilidades en oportunidades

Cualquier debilidad identificada y comunicada, debería ir acompañada de un plan de mitigación realista y bien definido. De esta manera, la empresa puede convertir un punto débil en una potencial oportunidad derivada de la mejora de procesos, productos o servicios. Además, los receptores de la información identificarán a la propia empresa como una organización resiliente y comprometida con el proceso de mejora continua.

4. Adopta una visión integradora de tus grupos de interés

La adopción de algunos de los estándares internacionales más reconocidos puede dejar de lado el cumplimiento de las expectativas de ciertos grupos de interés. Así, los GRI parecen desfavorecer la comunicación hacia inversores y otros *stakeholders* financieros, mientras que los SASB empujan en la dirección contraria. La empresa debe intentar llevar a cabo un ejercicio integrador que combine lo mejor de los dos extremos para cumplir de forma transversal con las expectativas de comunicación de todos sus grupos de interés.

5. Haz participe del proceso a toda la organización

El proceso de recogida de la información debe nacer en escalones jerárquicos correspondientes a los mandos intermedios y por tanto debe llevarse a cabo con un alto grado de descentralización. Este enfoque horizontal permitirá identificar de mejor manera aspectos de mejora en el proceso de recogida, tratado y comunicación de la información; y favorecerá un ambiente participativo que redunde en un mayor compromiso organizativo. El compromiso con la transparencia informativa no puede ser un aspecto ligado exclusivamente a la alta dirección ni a la propiedad de la empresa, sino que debe enmarcarse como un elemento clave de la cultura organizativa.

6. Comunica hacia el exterior, pero también de forma interna

La difusión de la información hacia el exterior es precisamente el objeto de la Ley 11/2018. Sin embargo, el análisis pormenorizado de los estándares estudiados apunta en una dirección muy clara: gran parte de la información recogida y posteriormente comunicada corresponde a procesos internos en los que los empleados, directivos y propietarios son los protagonistas. La divulgación de esta información entre estos grupos de interés internos debe ser un objetivo prioritario para aprovechar al máximo el proceso de autodiagnóstico y empujar hacia la mejora continua organizativa.

7. Diseña sistemas de seguimiento histórico

Una ventaja importante de la sistematización en la recogida de la información y del uso de indicadores estandarizados y de corte esencialmente cuantitativo, es la capacidad para

almacenar la información en bases de datos estructuradas y explotar los datos de forma longitudinal.

El tratado de los datos como un panel histórico facilitará el análisis de la evolución de la empresa, así como el estudio específico del desempeño a lo largo del tiempo en una cuestión específica. Además, el seguimiento longitudinal de los datos ayudará a establecer análisis de causalidad entre la implementación de medidas específicas y los resultados obtenidos, permitiendo valorar la efectividad de las iniciativas llevadas a cabo y mejorando la toma de decisiones futuras en cuanto a las estrategias a seguir a cabo en materia de sostenibilidad y/o transparencia informativa.

8. Compárate con tus competidores

La recogida de información interna y su comunicación debe ir acompañado del acopio de toda la información disponible de la competencia. El análisis comparado de esta información facilitará el desarrollo de estrategias competitivas diferenciadas y permitirá identificar en qué dimensiones la empresa presenta una posición competitiva fuerte que deberá mantenerse, así como cuáles son las dimensiones en las que se deben aplicar medidas de mejora a fin de reducir el gap competitivo con empresas rivales.

9. Analiza tu cadena de valor

Con frecuencia, escándalos corporativos a lo largo de la cadena de valor, originados fuera de la organización, pueden acabar impactando negativamente en esta. El análisis propio y de la competencia debe ser completado con la valoración de las políticas de sostenibilidad de clientes y, sobre todo, de proveedores. Conocer a los primeros conllevará a una mejor toma de decisiones en cuanto a la formulación de estrategias corporativas y competitivas, mientras que el análisis de los proveedores y la búsqueda de una cadena de valor sostenible conducirá a la selección de socios comerciales alineados con la estrategia en sostenibilidad de la organización.

6.2. Elaboración de Informes

La propuesta para la elaboración de un estado de información no financiera se estructura en cinco grandes bloques que se descomponen a la vez en múltiples contenidos de diversa naturaleza (**Figura 11**). Los tres primeros bloques, correspondientes a la sostenibilidad social, ambiental y económica, van en línea con los requisitos de múltiples estándares internacionales, y responden precisamente a *Triple Bottom Line* definida por Elkington en el año 1979. A estos tres bloques se suman otros dos ligados a la gestión empresarial y que tratan de reflejar el desempeño de la empresa en materia de gobierno corporativo, así como la propia sostenibilidad de su estrategia. En cuanto a los contenidos, se han definido de forma que cubran, como mínimo, la clasificación propuesta por la Ley 11/2018. A los contenidos propuestos por la ley, se han añadido otros a juicio del investigador. La selección de información e indicadores a reportar ha seguido igualmente esta misma metodología, combinando los requisitos básicos de la Ley 11/2018, con propuestas de otros estándares nacionales e internacionales.

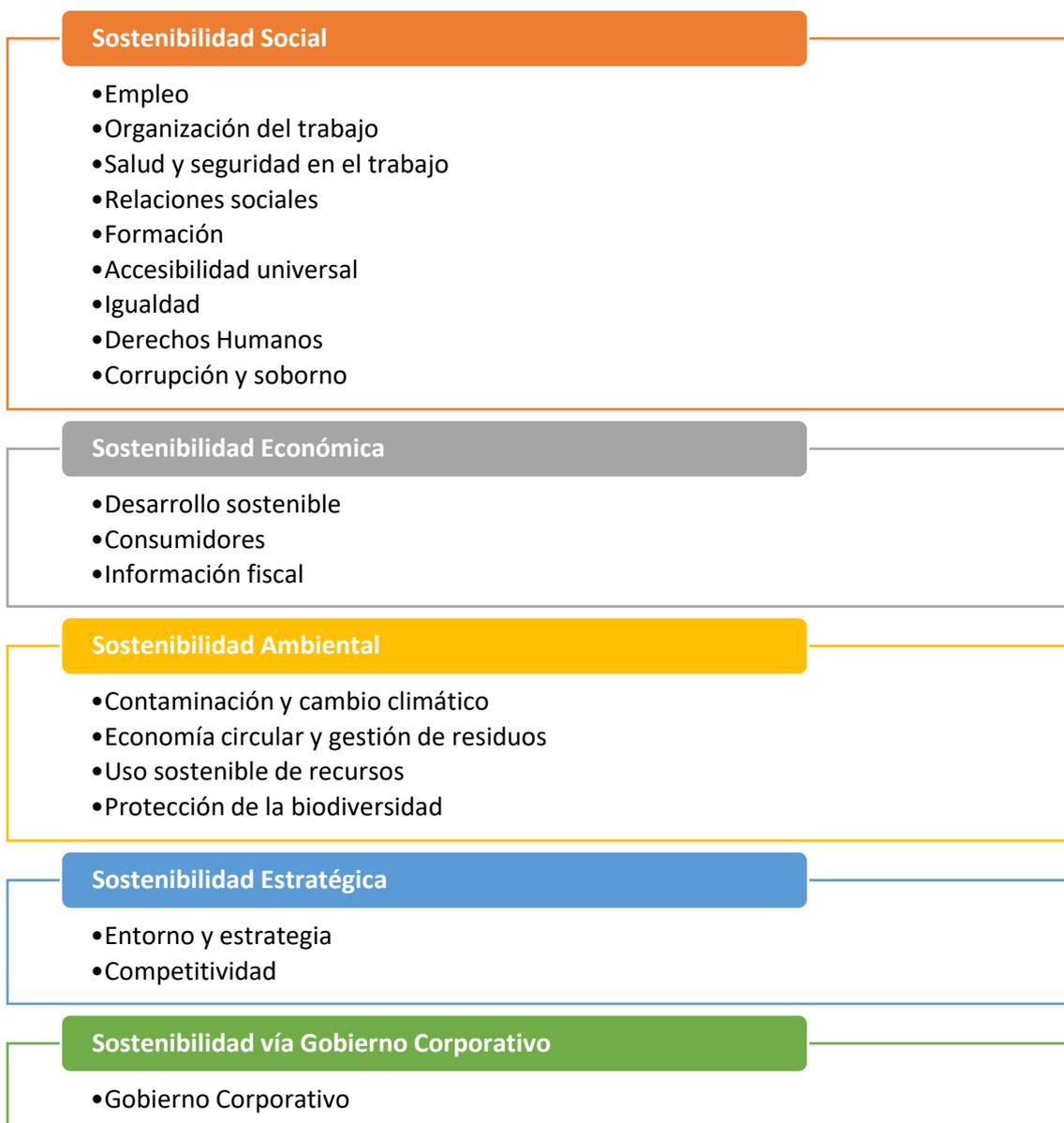
Dentro de cada **contenido**, se ofrece:

1. La información que la organización debe recoger y reportar de forma bruta, indicando el departamento responsable de su recolección, la unidad de medida y directrices varias para su presentación y/o recolección.
2. Los indicadores que la organización debe reportar, que pueden tener un corte cuantitativo o cualitativo y que normalmente son el resultado del cálculo entre alguna de la información recogida. Estos indicadores, sumados a la información en bruto, facilitan la contextualización de los datos de la empresa y favorecen su interpretación y comparabilidad. Esto aplica únicamente a algunos de los datos recogidos, de forma que

alguna información será presentada directamente, mientras que otra será presentada tanto de forma bruta como mediante el cálculo en forma de indicador.

3. Otras indicaciones generales a la hora de redactar el informe y reportar los datos y/o indicadores.

Figura 11. Propuesta de dimensiones y contenidos para la elaboración de estados de información no financiera (Fuente: elaboración propia, adaptación de Ley 11/2018 de información no financiera y diversidad)



La guía propuesta a lo largo de este capítulo permite:

1. La identificación de **grandes temas a tratar** en forma de bloques, y de indicadores particulares a reportar en forma de contenidos, para conseguir ofrecer una visión transversal y veraz del desempeño en sostenibilidad de la organización.
2. Definir de qué manera los datos deben ser **recogidos y almacenados**, identificando los potenciales responsables de cada contenido, las fuentes de información y las unidades de medida que deberían ser utilizadas.

3. Establecer cómo los datos brutos recogidos deben ser **tratados**, resultando en los indicadores correspondientes a los contenidos a reportar.
4. Ofrecer una guía en cuanto a la **interpretación** básica de estos indicadores y de qué medida la empresa puede hacer notar sus fortalezas, a la vez que identifica sus debilidades y señala acciones de mejora sobre las mismas.
5. Definir las directrices básicas del **aprovechamiento** de los estados de información no financiera como herramientas con valor competitivo enfocadas al autodiagnóstico, el seguimiento histórico y el enfoque comparado frente a la competencia.

A lo largo de los siguientes apartados, se diferencia de forma sistemática entre la información a recoger y los indicadores a reportar. La primera, la información a recoger, se corresponde con todos aquellos datos que la empresa puede recopilar y comunicar directamente sin ser procesados. Los indicadores, por su parte, son métricas que derivan del tratado de los datos en bruto (ajustando por ejemplo mediante denominadores varios) y que permiten tanto una mayor contextualización de la información, como una mejor interpretación de la misma. Las empresas deben reportar tanto la información aislada, como los indicadores propuestos, llevando a cabo cuando sea posible un análisis histórico de la evolución de los mismos y un ejercicio de comparación frente a la o las industrias en las que opera, y sus competidores más directos.

6.2.1. Sostenibilidad Social

En la Sostenibilidad Social se analizan las relaciones que la empresa tiene con sus empleados, directivos y proveedores, y de qué manera lleva a cabo acciones de conciliación, seguridad, flexibilidad, retribución, formación o motivación. Esta dimensión es la más extensa y variada, es una competencia principalmente del Departamento de Recursos Humanos, y engloba los siguientes contenidos:

- Empleo
- Organización del trabajo
- Salud y seguridad en el trabajo
- Relaciones sociales
- Formación
- Accesibilidad universal
- Igualdad
- Derechos Humanos
- Corrupción y soborno

EMPLEO				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
EM1	Nº de empleados	unidades	Departamento de Recursos Humanos	Desagregar por sexo.
EM2	Nº de empleados a tiempo completo			Desagregar por edad:
EM3	Nº de empleados a tiempo parcial			<30 años
EM4	Nº de empleados indefinidos			30-50 años
EM5	Nº de empleados temporales			>50 años
EM6	Nº de despidos a lo largo del año.			Desagregar por países, cuando proceda.
EM7	Remuneración anual media (incluyendo fijo + variable, y	euros		Desagregar, si fuese posible, por clasificación profesional.

	reportando en salario bruto percibido)			
EM8	Remuneración anual media de consejeros (incluyendo fijo + variable, y reportando en salario bruto percibido)			Incluir todos los consejeros: ejecutivos, independientes y dominicales
EM9	Remuneración anual media de altos directivos (incluyendo fijo + variable, y reportando en salario bruto percibido)			No incluir mandos intermedios. Desagregar por sexo.
EM10	Nº de empleados con algún nivel de discapacidad o diversidad funcional.	unidades		
EM11	Aportaciones de la empresa a sistemas de previsión de ahorro a largo plazo (por ejemplo, planes de pensiones privados)	euros		
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
EM-A	Estabilidad del empleo	$\frac{EM4}{EM1}$		Desagregar por sexo.
EM-B	Destrucción de empleo	$\frac{EM6}{EM1}$		
EM-C	Creación de empleo	$\frac{EM1}{EM1 \text{ (año anterior)}} - 1$		
EM-D	Ratio de igualdad salarial	$\frac{EM9}{EM7}$		
EM-E	Diversidad en el empleo	$\frac{EM10}{EM1}$		
EM-F	Aportaciones por empleado	$\frac{EM11}{EM1}$		

ORGANIZACIÓN DEL TRABAJO					
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES	
OT1	Horas totales de absentismo laboral soportados por la organización	horas	Departamento de Recursos Humanos	Incluir todos los empleados de la organización con independencia de la modalidad de su contrato.	
OT2	Nº de horas totales trabajadas				
OT3	Nº de empleados acogidos a permiso parental	unidades			Incluir todos los empleados de la organización con independencia de la modalidad de su contrato. Desagregar por sexo
OT4	Nº de empleados con derecho a permiso parental				
OT5	Nº de empleados que han regresado al trabajo después de terminar el permiso parental				
OT6	Nº de empleados que deberían regresado al trabajo después de terminar el permiso parental				
OT7	Nº de empleados que han regresado al trabajo después de un permiso paterno y que				

	siguen siendo empleados 12 meses después			
OT8	Nº de empleados que regresaron del permiso paternal en el año anterior			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
OT-A	Absentismo laboral	$\frac{OT1}{OT2}$		
OT-B	Permisos de paternidad	$\frac{OT3}{OT4}$		Desagregar por sexo
OT-C	Tasa de retorno al trabajo	$\frac{OT5}{OT6}$		
OT-D	Tasa de retención	$\frac{OT7}{OT8}$		
OT-E	Horario flexible	Indicar si la empresa ofrece horarios flexibles a sus trabajadores		
OT-F	Teletrabajo	Indicar si la empresa ofrece la opción de teletrabajar voluntariamente		Teletrabajar implica desarrollar al menos el 30% de la jornada semanal a distancia.

SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
SS1	Nº de lesiones por accidente laboral registradas	unidades	Departamento de Recursos Humanos	Desagregar por sexo.
SS2	Nº de fallecimientos resultantes de accidente laboral registradas			
SS3	Nº de horas totales trabajadas	horas		
SS4	Nº horas totales destinadas a formación en prevención de riesgos laborales			
SS5	Empleados Totales	unidades		
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
SS-A	Lesiones laborales	$\frac{SS1}{SS3}$		Desagregar por sexo.
SS-B	Siniestralidad laboral	$\frac{SS2}{SS3}$		
SS-C	Formación en prevención de riesgos laborales	$\frac{SS4}{SS5}$		

RELACIONES SOCIALES				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
RL1	Empleados cubiertos por convenio colectivo	unidades	Departamento de Recursos Humanos	Desagregar, si procede, por país.
RL2	Empleados totales			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
RL-A	Porcentaje de empleados que quedan cubiertos por convenios colectivos	$\frac{RL1}{RL2}$		Desagregar, si procede, por país.

RL-B	Comunicación bottom-up	Indicar si la empresa tiene procedimientos de comunicación bottom-up (por ejemplo, buzones de sugerencia anonimizados) y con qué intensidad se hace uso de ellos (por ejemplo, número de sugerencias anuales)	
RL-C	Comunicación top-down	Indicar la metodología y frecuencia con que los niveles jerárquicos superiores comunican cambios y trasladan información a niveles jerárquicos inferiores.	

FORMACIÓN				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
FO1	Horas destinadas a la formación en el puesto de trabajo	horas	Departamento de Recursos Humanos	No incluir horas de formación en riesgos laborales.
FO2	Horas destinadas a la formación fuera del puesto de trabajo a cargo de la empresa.			Desagregar por sexo.
FO3	Empleados totales	unidades		Desagregar, si fuese posible, por categorías profesionales.
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
FO-A	Formación	$\frac{FO1 + FO2}{FO3}$		Desagregar por sexo.
FO-C	Socialización (Existencia de un plan de acogida)	Indicar si la empresa tiene definido formalmente un plan de acogida para nuevos empleados.		

ACCESIBILIDAD UNIVERSAL			
INDICADORES A REPORTAR	CÁLCULO		CONSIDERACIONES
AU-A	Accesibilidad universal de las personas con discapacidad	Indicar si la empresa garantiza la accesibilidad universal de las personas con discapacidad y definir de forma cualitativa cuales son los procedimientos actuales y los planes de mejora a futuro.	

IGUALDAD				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
IG1	Nº de directivos hombres	unidades	Departamento de Recursos Humanos	No incluir mandos intermedios
IG2	Nº de directivos mujeres			
IG3	Nº de proveedores auditados en materia de igualdad		Departamento de Compras Departamento de Recursos Humanos	
IG4	Nº total de proveedores			
IG5	Nº de proveedores bloqueados por			

	cuestiones de igualdad				
Una parte importante de indicadores utilizados en este contenido ya han sido recogidos en Empleo, Formación y Organización del Trabajo.					
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES	
IG-A	Igualdad de género salarial	$\frac{EM7 \text{ (hombres)}}{EM7 \text{ (mujeres)}}$			
IG-B	Igualdad de género salarial directiva	$\frac{EM9 \text{ (hombres)}}{EM9 \text{ (mujeres)}}$			
IG-C	Igualdad de género en puestos directivos	$\frac{IG1}{IG2}$			
IG-D	Plan de igualdad	Indicar si la empresa tiene definido e implementado un plan de igualdad. Definir de forma cualitativa la forma en la que se controla en la actualidad y las potenciales mejoras a introducir en el futuro.			
IG-E	Plan contra el acoso sexual	Indicar si la empresa tiene definido e implementado un plan contra el acoso sexual. Definir de forma cualitativa la forma en la que se controla en la actualidad y las potenciales mejoras a introducir en el futuro.			
IG-F	Igualdad de género en la formación	$\frac{FO1 + FO2 \text{ (hombres)}}{FO1 + FO2 \text{ (mujeres)}}$			
IG-G	Política de diversidad	Indicar si la empresa tiene definida e implementada una política de diversidad. Definir de forma cualitativa la forma en la que se controla en la actualidad y las potenciales mejoras a introducir en el futuro.			
IG-H	Declaración de no discriminación	Indicar si la empresa tiene definida e implementada una declaración de no discriminación. Definir de forma cualitativa la forma en la que se controla en la actualidad y las potenciales mejoras a introducir en el futuro.			
IG-I	Igualdad de género en la paternal (I)	$\frac{OT - C \text{ (hombres)}}{OT - C \text{ (mujeres)}}$			
IG-J	Igualdad de género en la gestión paternal (II)	$\frac{OT - D \text{ (hombres)}}{OT - D \text{ (mujeres)}}$			
IG-K	Proveedores auditados en materia de igualdad	$\frac{IG3}{IG4}$			% de los proveedores totales auditados en materia de igualdad
IG-L	Proveedores bloqueados por cuestiones de igualdad	$\frac{IG5}{IG4}$			% de los proveedores auditados que han sido bloqueados de relaciones comerciales por cuestiones de igualdad, definiendo la razón del bloqueo

DERECHOS HUMANOS				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
DH1	Nº de empleados que han recibido formación por el respeto de los derechos humanos	unidades	Departamento de Recursos Humanos	<p>En cuanto a los directivos, no se incluyen mandos intermedios.</p> <p>En cuanto a los consejeros, incluir todos independientemente de su condición como ejecutivos, independientes o dominicales.</p> <p>Los derechos humanos son aquellos recogidos en la Declaración Internacional de los Respetos Humanos</p>
DH2	Nº de directivos que han recibido formación por el respeto de los derechos humanos			
DH3	Nº de consejeros que han recibido formación por el respeto de los derechos humanos			
DH4	Nº de vulneraciones de los derechos humanos identificados			
DH5	Empleados totales			
DH6	Directivos totales			
DH7	Consejeros totales			
DH8	Nº de proveedores auditados en materia de respeto por la asociación colectiva y la libertad de asociación	unidades	Departamento de Recursos Humanos	<p>Identificar el nº de proveedores que han sufrido una auditoría o inspección, por parte de la empresa, a fin de identificar posibles vulneraciones de los derechos humanos en general, y del respeto a la libre asociación, el trabajo voluntario y el trabajo infantil en particular.</p>
DH9	Nº de proveedores auditados en materia de trabajo forzoso u obligatorio		Departamento de Compras	
DH10	Nº de proveedores auditados en materia de abolición del trabajo infantil			
DH11	Nº de proveedores totales		Departamento de Compras	
DH12	Nº de proveedores rechazados por vulneración de DH8, DH9 o DH10		Departamento de Recursos Humanos Departamento de Compras	
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
DH-A	Formación de empleados en respeto de los derechos humanos	$\frac{DH1}{DH5}$		
DH-B	Formación de directivos en respeto de los derechos humanos	$\frac{DH2}{DH6}$		

DH-C	Formación de consejeros en respeto de los derechos humanos	$\frac{DH3}{DH7}$	
DH-D	Vulneraciones de los derechos humanos identificadas	$\frac{DH4}{DH5}$	Señalar la naturaleza de la vulneración, la forma en la que la trató la organización y las consecuencias para el/los trabajadores implicados.
DH-E	Auditoría de proveedores (libertad de asociación)	$\frac{DH8}{DH11}$	Se refleja el % de los proveedores totales que han sido auditados.
DH-F	Auditoría de proveedores (trabajo forzoso)	$\frac{DH9}{DH11}$	
DH-G	Auditoría de proveedores (trabajo infantil)	$\frac{DH10}{DH11}$	
DH-H	Proveedores bloqueados	$\frac{DH12}{DH11}$	Se refleja el % de proveedores auditados que han sido bloqueados, así como la naturaleza de la vulneración identificada.

CORRUPCIÓN Y SOBRONO				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
CS1	Nº de empleados que han recibido formación para la lucha contra la corrupción	unidades	Departamento de Recursos Humanos	En cuanto a los directivos, no se incluyen mandos intermedios. En cuanto a los consejeros, incluir todos independientemente de su condición como ejecutivos, independientes o dominicales.
CS2	Nº de directivos que han recibido formación para la lucha contra la corrupción			
CS3	Nº de consejeros que han recibido formación para la lucha contra la corrupción			
CS4	Nº de empleados que han recibido formación para la lucha contra el blanqueo de capitales			
CS5	Nº de directivos que han recibido formación para la lucha contra el blanqueo de capitales			

CS6	Nº de consejeros que han recibido formación para la lucha contra el blanqueo de capitales			
CS7	Aportaciones a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro	euros	Departamento de Finanzas y Contabilidad	
CS8	Beneficio neto			
CS9	Empleados totales	unidades	Departamento de Recursos Humanos	= EM1
CS10	Directivos totales			= IG1 + IG2
CS11	Consejeros totales		Departamento Legal / Compliance	
CS12	Nº de casos de corrupción identificados durante el ejercicio			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
CS-A	Plan anticorrupción	Indicar si la empresa tiene definido e implementado un plan anticorrupción. Definir de forma cualitativa la forma en la que se desarrolla en la actualidad y las potenciales mejoras a introducir en el futuro.		Pueden reportarse como un solo indicador si fuese necesario.
CS-B	Plan contra el blanqueo de capitales	Indicar si la empresa tiene definido e implementado un plan contra el blanqueo de capitales. Definir de forma cualitativa la forma en la que se desarrolla en la actualidad y las potenciales mejoras a introducir en el futuro.		
CS-C	Formación anticorrupción empleados	$\frac{CS1}{CS9}$		
CS-D	Formación anticorrupción directivos	$\frac{CS2}{CS10}$		
CS-E	Formación anticorrupción consejeros	$\frac{CS3}{CS11}$		
CS-F	Formación contra el blanqueo de capitales empleados	$\frac{CS4}{CS9}$		
CS-G	Formación contra el blanqueo de capitales directivos	$\frac{CS5}{CS10}$		
CS-H	Formación contra el blanqueo de capitales consejeros	$\frac{CS6}{CS11}$		
CS-I	Aportaciones sin ánimo de lucro	$\frac{CS7}{CS8}$		

CS-J	Casos de corrupción identificados	$\frac{CS12}{CS9}$	Indicar la naturaleza del caso, su tratamiento por parte de la empresa y las consecuencias para el/los empleados implicados.
-------------	--	--------------------	--

6.2.2. Sostenibilidad Económica

La dimensión Sostenibilidad Económica analiza en qué manera la organización contribuye u se relaciona con su entorno local, cuál es la creación de valor que genera y el trato que lleva a cabo con los gobiernos y con sus consumidores. Esta dimensión, engloba los siguientes contenidos:

- Desarrollo sostenible
- Consumidores
- Información fiscal

DESARROLLO SOSTENIBLE					
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES	
DS1	Valor económico generado	euros	Departamento de Finanzas	Calcular conforme a GRI 201-2	
DS2	Valor económico distribuido				
DS3	Valor económico retenido				
DS4	Nº de directivos locales	unidades	Departamento de Recursos Humanos	Usar únicamente alta dirección, no tener en cuenta mandos intermedios	
DS5	Directivos totales				
DS6	Nº de proveedores locales		Departamento de Compras		
DS7	Nº de proveedores totales				
DS8	Inversiones en la comunidad	Euros	Departamento de Finanzas		
DS9	EBITDA				
DS10	Plazo medio de pago a proveedores	Días			
DS11	Salario bruto anual de la categoría laboral más baja de la organización	euros	Departamento de Recursos Humanos		
DS12	Salario bruto anual más elevado en la organización				
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES	
DS-A	Porcentaje de proveedores locales	$\frac{DS6}{DS7}$			
DS-B	Porcentaje de directivos locales	$\frac{DS4}{DS5}$			
DS-C	Contribución local	$\frac{DS8}{DS9}$			
DS-D	Igualdad salarial	$\frac{DS11}{DS12}$			

CONSUMIDORES				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
CO1	Nº de productos y servicios en cartera	unidades	Departamento de Marketing	
CO2	Nº de productos y servicios de la cartera sobre los que se evalúan impactos en la salud y seguridad a fin de hacer mejoras.			
CO3	Nº de casos en los que se ha incumplido normativa referente a la salud y seguridad de los consumidores, y que han acabado en sanción			
CO4	Nº de casos en los que se ha incumplido normativa en materia de etiquetado y que han acabado en sanción			
CO5	Nº de casos en los que se ha incumplido normativa en materia de publicidad (por ejemplo, por publicidad engañosa), y que han acabado en sanción			
CO6	Nº de reclamaciones por parte de clientes			
CO7	Nº de reclamaciones por parte de clientes resueltas positivamente			
CO8	Ventas totales	euros		
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
CO-A	Evaluación de la salud y seguridad sobre los consumidores	$\frac{C02}{C01}$		
CO-B	Incumplimientos normativos	$\frac{C03}{C08}$		
		$\frac{C04}{C08}$		
		$\frac{C05}{C08}$		
CO-C	Reclamaciones de clientes	$\frac{C06}{C08}$		
CO-D	Resolución de reclamaciones de clientes	$\frac{C07}{C08}$		

INFORMACIÓN FISCAL				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
IF1	Impuesto sociedades	euros	Departamento de Finanzas	Descomponer por países
IF2	EBITDA			
IF3	Asistencia financiera recibida desde el gobierno			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
IF-A	Impuestos pagados	$\frac{IF1}{IF2}$		Descomponer por países
IF-B	Asistencia del gobierno	$\frac{IF3}{IF2}$		Comparar ambas ratios: ayudas recibidas vs impuestos desembolsados

6.2.3. Sostenibilidad Ambiental

La dimensión Sostenibilidad Ambiental recopila y reporta información referente a los impactos de la organización sobre su entorno medioambiental, así como las medidas llevadas a cabo para la

prevención, gestión y mitigación de estos impactos. Además, engloba información referente al uso eficiente de materiales. La naturaleza técnica de esta dimensión hace necesario de un conocimiento especializado en la materia. Se recomienda la lectura y uso conjunto con esta guía de la serie 300 de los estándares GRI.

Esta dimensión agrupa los siguientes contenidos:

- Contaminación y cambio climático
- Uso sostenible de recursos
- Economía circular y gestión de residuos
- Protección de la biodiversidad

CONTAMINACIÓN Y CAMBIO CLIMÁTICO				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
CC1	Emisiones de gases contaminantes de alcance 1	toneladas métricas de CO2 equivalente Incluye los siguientes gases: – CO2 – CH4 – N2O – HFC – PFC – SF6 – NF3	Departamento de Producción	Emisiones directas procedentes de una fuente de emisiones que es propiedad o está controlada por la organización
CC2	Emisiones de gases contaminantes de alcance 2			Emisiones indirectas por generación de energía (electricidad, calefacción, refrigeración y vapor adquiridos) que adquiere la organización, pero que surgen de una fuente que no es su propiedad y que no está controlada por ella.
CC3	Emisiones de gases contaminantes de alcance 3			Otras emisiones indirectas no contenidas en CC2.
CC4	Ventas totales	euros	Departamento de Marketing	
CC5	Nº de proveedores auditados en materia medioambiental	unidades	Departamento de Compras	
CC6	Nº de proveedores bloqueados por cuestiones medioambientales			Identificar la naturaleza del bloqueo.
CC7	Nº de proveedores totales			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
CC-A	Emisiones totales	CC1 + CC2 + CC3		
CC-B	Intensidad de las emisiones alcance 1	$\frac{CC1}{CC4}$		
CC-C	Intensidad de las emisiones alcance 2	$\frac{CC2}{CC4}$		
CC-D	Intensidad de las emisiones alcance 3	$\frac{CC3}{CC4}$		

CC-E	Intensidad de las emisiones totales	$\frac{CC1 + CC2 + CC3}{CC4}$	
CC-F	Auditoría ambiental de proveedores	$\frac{CC5}{CC7}$	% de proveedores auditados
CC-G	Bloque ambiental de proveedores	$\frac{CC6}{CC5}$	% de proveedores auditados que han sido bloqueados
CC-H	Medidas enfocadas a la reducción de las emisiones	Indicar medidas actuales y medidas en proceso de implementación.	<p>Establecer niveles objetivo de tales reducciones y llevar a cabo un análisis comparado entre:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Punto de partida 2. Situación actual 3. Objetivo a futuro
CC-I	Medidas enfocadas a la reducción de la contaminación acústica		
CC-J	Medidas enfocadas a la reducción de la contaminación lumínica		

USO SOSTENIBLE DE RECURSOS				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
US1	Consumo energético directo	julios	Departamento de Producción	Consumo de energía producido dentro de la organización.
US2	Consumo energético directo proveniente de fuentes renovables			
US3	Consumo energético indirecto			Consumo de energía producido fuera de la organización.
US4	Consumo total de agua	megalitros		
US5	Ventas totales	euros	Departamento de Marketing	
US6	Materiales totales utilizados	toneladas	Departamento de Producción	Materiales utilizados para la producción y envase de productos y servicios.
US7	Materiales recuperados	toneladas		
US8	Materiales reciclados	Toneladas		
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
US-A	Consumo energético directo total	US1 + US2		
US-B	Intensidad energética total	$\frac{US1 + US2}{US5}$		
US-C	Intensidad energética directa	$\frac{US1}{US5}$		
US-D	Intensidad en el consumo de agua	$\frac{US4}{US5}$		
US-E	Uso de energías renovable	$\frac{US2}{US1}$		

			uso de energías renovables, y la evolución histórica de esta métrica.
US-F	Eficiencia energética	Indicar las acciones llevadas a cabo o en proceso de ser implementadas en el seno de la organización con el objetivo de mejorar su eficiencia energética.	Definir los objetivos de reducción de la organización (cuantitativamente) y analizar las reducciones energéticas obtenidas en el pasado resultado de iniciativas de eficiencia implementadas por la organización.
US-G	Uso eficiente de materiales	$\frac{US7 + US8}{US6}$	Indicar además las medidas que la organización ha implementado y los resultados obtenidos medidos de forma cuantitativa, así como los procesos de eficiencia en el uso de materia prima pendientes de ser implementados en la organización y los resultados objetivo.

ECONOMÍA CIRCULAR Y GESTIÓN DE RESIDUOS				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
EG1	Residuos generados	toneladas	Departamento de Producción	
EG2	Residuos reciclados			
EG3	Residuos reutilizados			
EG4	Embalajes generados	unidades		
EG5	Embalajes recuperados			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
EG-A	Reciclaje de residuos	$\frac{EG2}{EG1}$		
EG-B	Reutilización de residuos	$\frac{EG3}{EG1}$		
EG-C	Gestión eficiente de los residuos	$\frac{EG2 + EG3}{EG1}$		
EG-D	Recuperación de embalajes	$\frac{EG5}{EG4}$		
EG-E	Otras acciones de economía circular	Definir cualquier otro proceso orientado al uso eficiente de recursos en el marco de la organización, implementado o en proceso de ser implementado.		

PROTECCIÓN DE LA DIVERSIDAD			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO	CONSIDERACIONES
PD-A	Identificar los impactos significativos de las actividades, productos y servicios de la empresa sobre la diversidad.	Naturaleza del impacto	Dimensión cualitativa, tratar conforme al GRI 304-2, posible ampliación con conjunto del GRI 304.
PD-B		Intensidad del impacto	
PD-C		Reversibilidad / mitigación del impacto	
PD-D	Políticas de protección de la diversidad	Definir las políticas que implementa la organización para proteger el daño de la biodiversidad que se ve afectada por su actividad económica y qué actividades de prevención de daños lleva a cabo.	

6.2.4. Sostenibilidad Estratégica

La dimensión referente a la sostenibilidad estratégica es la de mayor carga cualitativa y por tanto menos estandarizable. La empresa debe disponer información acerca de cómo le afecta el entorno en el que opera y de qué manera diseña su estrategia para responder a los riesgos y oportunidades que identifica. Igualmente, se debe proveer información acerca del diseño organizativo mediante el que se implementa la estrategia y de qué mecanismos de control hace uso la empresa. Esta parte es por tanto la de mayor dependencia de la industria en el que opera la organización y la de mayor dificultad a la hora de comparar transversalmente.

Esta dimensión se compone de dos contenidos:

- Entorno y estrategia, de corte cualitativo y descriptivo de múltiples facetas organizativas y de su entorno.
- Competitividad, de corte cuantitativo y orientado a presentar un conjunto de ratios y métricas que den una visión global de la competitividad y desempeño estratégico y financiero de la organización.

ENTORNO Y ESTRATEGÍA			
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO	CONSIDERACIONES
EE-A	Entorno general	Definir el entorno general en el que opera la organización y descomponer, cuando sea necesario, entre diversos ámbitos de actuación.	Se puede hacer uso de un análisis PESTEL
EE-B	Entorno competitivo	Definir la industria o industrias en las que opera la empresa, sus principales competidores y las relaciones generales a lo largo de la cadena de valor.	Se puede hacer uso de herramientas como las 5Fs de Porter o el Reloj Estratégico de Bowman
EE-C	Modelo de negocio	Definir el modelo de negocio de la empresa.	
EE-D	Cartera de productos	Definir la cartera de productos actual y las innovaciones en las que se estén trabajando.	
EE-E	Mercados	Dividir el mercado en zonas geográficas y por segmentación de clientes.	
EE-F	Objetivos estratégicos	Definir los objetivos de la organización en el entorno de los 3-5 años.	

EE-G	Misión	Definir la misión de la empresa.	¿Cuál es la razón de ser de la empresa?
EE-H	Visión	Definir la visión de la empresa.	¿Dónde se ve la empresa en el futuro?
EE-I	Valores organizativos	Enumerar los valores organizativos	Se puede añadir información respecto a de qué manera la organización trata de trasladar estos valores a la cultura organizativa capturada por sus recursos humanos.
EE-J	Organigrama	Definir la estructura organizativa de la empresa, tanto por su división horizontal (departamentalización) como vertical (jerarquía)	Es conveniente señalar el porqué de estas decisiones: <ul style="list-style-type: none"> • ¿Permiten mejor adaptación a mercados o clientes? • ¿Mejoran sus procesos haciéndolos más eficientes? • ¿Favorecen un entorno innovador? • ¿Organizan de mejor manera los desarrollos profesionales de los empleados
EE-K	Tendencias de mercado, riesgos y oportunidades	Identificar las tendencias del mercado y los principales riesgos y oportunidades asociados. Indicar cómo la organización responde a estos factores, especialmente a los riesgos, definiendo los procesos de identificación, evaluación, prevención y mitigación de los mismos.	La organización debe definir tanto cómo ha diseñado estos procesos, como la manera en los que ya se están implementando en la organización y los resultados (en forma de métricas adecuadas) que se están obteniendo.

COMPETITIVIDAD				
INFORMACIÓN A RECOGER		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
CP1	Nº de patentes	unidades	Departamento de I+D	
CP2	Nº de modelos de utilidad			
CP3	Nº de diseños industriales			
CP4	Nº de signos distintivos			
CP5	Inversión en I+D	euros	Departamento I+D Departamento Financiero	
CP6	Ventas totales		Departamento Financiero	
CP7	Beneficios antes de intereses e impuestos			
CP8	Beneficio neto			
CP9	Activo total			
CP10	Patrimonio neto			
CP11	Deudas totales			
CP12	Empleados totales	unidades	Departamento de Recursos Humanos	
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
CP-A		CO1 + CO2 + CO3 + CO4		

CP-B	Capacidad innovadora	$\frac{C05}{C06}$	Si se disponen de los datos, comparar con medias industriales y con métricas específicas de competidores.
CP-C	Rentabilidad	$\frac{C07}{C09}$	
CP-D		$\frac{C08}{C10}$	
CP-E	Endeudamiento	$\frac{C11}{C10}$	
CP-F	Productividad	$\frac{C07}{C12}$	

6.2.5. Sostenibilidad vía Gobierno Corporativo

La dimensión de Sostenibilidad vía Gobierno Corporativo es la de menor extensión y, mediante un único contenido, trata de reportar información acerca del uso y composición del Consejo de Administración como un órgano de gobierno diverso e independiente.

GOBIERNO CORPORATIVO				
INFORMACIÓN A RECOGER FUENTE		MEDIDA	RESPONSABLE	CONSIDERACIONES
GC1	Nº de miembros totales del consejo de administración	unidades	Departamento de Recursos Humanos Dirección General	Siempre y cuando exista consejo de administración
GC2	Nº de consejeros mujeres	unidades		
GC3	Nº de consejeros no ejecutivos	unidades		
GC4	Nº de reuniones anuales del consejo de administración	unidades		
INDICADORES A REPORTAR		CÁLCULO		CONSIDERACIONES
GC-A	Igualdad/Diversidad en el consejo de administración	$\frac{GC2}{GC1}$		
GC-B	Independencia del consejo de administración	$\frac{GC3}{GC4}$		
GC-C	Código de conducta	Indicar si la empresa tiene definido un código de conducta y cuáles son sus postulados.		
GC-D	Auditoría externa	Indicar si la empresa se somete, con una periodicidad al menos anual, a una auditoría externa por parte de una entidad o auditor independiente.		Indicar el resultado de la auditoría.
GC-E	Auditoría interna	Indicar si la empresa se somete procesos de auditoría interna.		Indicar periodicidad y resultados.

7. Conclusiones

Pese a los importantes esfuerzos reguladores para el acercamiento a un entorno empresarial más transparente y sostenible, la realidad en materia legislativa presenta importantes carencias que conducen a memorias de sostenibilidad incompletas y heterogéneas. La principal connotación negativa de la diversidad en calidad y cantidad de información que recogen estos estados de información no financiera es la incapacidad de grupos de interés para interpretarlos correctamente, monitorizarlos en series históricas y compararlos a nivel intra e intersectorial. Esta realidad apunta a una necesidad de estandarización que late con fuerza en el núcleo del debate regulador y académico. Los enfoques para la disposición de información no financiera deben ser lo más homogéneos posibles, y establecer un conjunto de indicadores fiable de base fundamentalmente cuantitativa. Esta guía recoge esta potencial evolución legislativa y ofrece una metodología de recogida y presentación de información que cumple, no únicamente con los requisitos legales actuales, sino con lo que deberían de ser las buenas prácticas de reporting corporativo en el futuro.

Pero la obligación legislativa no es la única razón para adoptar un modelo de empresa más transparente y sostenible. La comunicación de un desempeño organizativo sostenible se alza como una herramienta clave a la hora de mejorar las relaciones de las organizaciones con todos sus grupos de interés, potenciando su reputación y legitimando su actividad a lo largo de su cadena de valor y su entorno comercial y social. Esta guía ofrece en este sentido indicaciones acerca de cómo estructurar el relato corporativo para cumplir con las exigencias de todos los *stakeholders* por igual.

En definitiva, la metodología contenida en esta publicación ayudará a las empresas a mejorar su cumplimiento con las obligaciones legislativas y sus relaciones con grupos de interés vía una mejor comunicación de un desempeño organizativo que se verá además potenciado, fruto del importante esfuerzo de autodiagnóstico que implica el seguimiento pormenorizado de las indicaciones en ella dispuestas.

Referencias

Bubna-Litic, K. (2004). Mandatory corporate environmental reporting: does it really work?. *Keeping Good Companies*, 56(10), 615.

Elkington, J. (1997). The triple bottom line. *Environmental management: Readings and cases*, 2.

Fassin, Y. (2008). SMEs and the fallacy of formalising CSR. *Business ethics: a european review*, 17(4), 364-378.

GRI (2017). Empowering small business: Recommendations for policy makers to enable sustainability corporate reporting for SMEs. Global Reporting Initiative

Hąbek, P., & Wolniak, R. (2016). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: the case of reporting practices in selected European Union member states. *Quality & quantity*, 50(1), 399-420.

Hoffmann, E., Dietsche, C., & Hobelsberger, C. (2018). Between mandatory and voluntary: non-financial reporting by German companies. In *NachhaltigkeitsManagementForum | Sustainability Management Forum*, 26(1-4), 47-63.

Ioannou, I., & Serafeim, G. (2017). The consequences of mandatory corporate sustainability reporting. *Harvard Business School research working paper*, (11-100).

Lock, I., & Seele, P. (2016). The credibility of CSR (corporate social responsibility) reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries. *Journal of Cleaner Production*, 122, 186-200.

PwC, CIMA & Tomorrows Company (2011). *La Información Corporativa del Mañana: un sistema en riesgo*. PriceWaterhouseCoopers, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) y Tomorrows Company.

Colección de Cuadernos de Trabajo de la CEIHUV

01. *La empresa social*. Grueso Gala, Melanie; Camisón-Haba, Sergio.
02. *La responsabilidad social corporativa y el Índice FTSE4Good IBEX. Un estudio sobre el impacto en el valor de la empresa*. Fornés Signes, Cristina.
03. *Responsabilidad social corporativa: aplicación al sector de panadería y bollería industrial en España*. Miñana Lloret, Esther.
04. *Hacia la consolidación de un modelo de Parque Industrial Ecológico: Revisión de los fundamentos teóricos, estrategias de desarrollo y principales casos paradigmáticos*. Forés Julián, Beatriz; Puig Denia, Alba; Fernández Yáñez, José María.
05. *El papel de las tecnologías de la información a la consecución de los objetivos en materia de sostenibilidad: un análisis centrado en la empresa*. Forés Julián, Beatriz; Fernández Yáñez, José María; Puig Denia, Alba; Ferrer Gilabert, Sergio.
06. *Guía práctica para la implantación del Reporting No Financiero*. Camisón Zornoza, César; Clemente Almendros, José Antonio; Camisón-Haba, Sergio; Grueso Gala, Melanie; López-Trigo Reig, María; Fernández Yáñez, José María.
07. *Acciones para la gestión de la innovación cooperativa y el aprendizaje en áreas industriales: la experiencia del Polígono Industrial Fuente del Jarro*. Camisón Zornoza, César; Forés Julián, Beatriz; Fernández Yáñez, José María.
08. *Reporting No Financiero: una demostración empírica de los efectos de la transparencia informativa sobre el desempeño organizativo*. Camisón Zornoza, César; Clemente Almendros, José Antonio; Camisón-Haba, Sergio; López-Trigo Reig, María; Grueso Gala, Melanie.
09. *Metodología práctica para la elaboración de estados de información no financiera: un enfoque para la extracción de valor de su estrategia de sostenibilidad*. Camisón-Haba, Sergio

ORGANIZA:



COLABORAN:



Paterna
[CIUDAD DE EMPRESAS]

PATROCINA:



**GENERALITAT
VALENCIANA**

**CONSELLERIA D'ECONOMIA SOSTENIBLE,
SECTORS PRODUCTIUS, COMERÇ I TREBALL**