

HACIA LA OBLIGATORIEDAD DE PRESENTAR INFORMACIÓN NO FINANCIERA. LA SITUACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA Y EL ROL DEL AUDITOR

Dr. M. Marcelo Canetti

Dr. MIGUEL MARCELO CANETTI

- ❖ Contador Público, Lic. en Administración, Lic. en Sistemas de Información de las Organizaciones, FCE – UBA.
- ❖ Profesor en Docencia Superior – UTN.
- ❖ Doctor de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad.
- ❖ Profesor Titular Regular de Auditoría, FCE – UBA.
- ❖ Docente Investigador categorizado 2.

HACIA LA OBLIGATORIEDAD DE PRESENTAR INFORMACIÓN NO FINANCIERA. LA SITUACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA Y EL ROL DEL AUDITOR

SUMARIO

Palabras clave – Key words

Resumen – Abstract

- 1. Antecedentes**
- 2. La Directiva de Contabilidad en la Unión Europea**
- 3. La obligación de presentar información no financiera e información sobre la diversidad**
- 4. La información no financiera e información sobre la diversidad a presentar**
- 5. Entidades alcanzadas por la obligación de informar.**
- 6. El rol del auditor**
- 7. Bibliografía**

PALABRAS CLAVE

Información no financiera – auditoría – credibilidad – información contable – Unión Europea

KEY WORDS

Non financial information – audit – assurance – accounting information – European Union

RESUMEN

Actualmente, sólo un número limitado de grandes empresas de Europa, publican regularmente la información no financiera. La calidad de la información divulgada varía, lo que puede dar lugar a dificultades, tanto para los inversores como para otras partes interesadas (stakeholders), en la comprensión y comparación de la situación y el desempeño de las organizaciones.

De acuerdo con la reciente Directiva de Contabilidad de la Unión Europea, pronto se requerirán a empresas de cierto tamaño que elaboren una declaración no financiera que contenga información relativa a, como mínimo, asuntos ambientales, asuntos sociales y relacionados con los empleados, el respeto a los derechos humanos, anti-corrupción y sobornos. Cuando el ente no haya definido (o no revele) políticas en relación con uno o más de estos asuntos, la declaración no financiera deberá proporcionar una explicación clara y razonada para no hacerlo (es decir, la regla de cumplir o explicar).

El presente breve artículo describe las características de estos nuevos requerimientos en la Unión Europea, recorre sus antecedentes y comenta el rol del auditor sobre dicha información. En particular, se resalta la relevancia de brindar credibilidad sobre este tipo de declaraciones no financieras.

ABSTRACT

Currently, only a limited number of large companies in Europe regularly publish non financial information. The quality of information disclosed varies, which may result in difficulties for investors and stakeholders in understanding and comparing companies' positions and performance.

In accordance with the recent Accounting Directive at the EU, certain large companies will soon be required to prepare a non financial statement containing information relating to at a minimum, environmental matters, social and employee-related matters, respect for human rights, anti corruption and bribery matters. Where the entity does not pursue policies in relation to one or more of those matters, the non financial statement shall provide a clear and reasoned explanation for not doing so (i.e. comply or explain rule).

This short paper describes the characteristics of these new requirements at the EU, goes through their background and comments auditors' role over such information. Particularly, the need of providing assurance over these non financial statements is highlighted.

1. Antecedentes

Actualmente en Europa, sólo un número limitado de grandes empresas, publican regularmente la información no financiera. La calidad de la información divulgada varía, lo que puede dar lugar a dificultades, tanto para los inversores como para otras partes interesadas (stakeholders) en la comprensión y comparación de la situación y el desempeño de las organizaciones.

A su vez, los requisitos nacionales son significativamente diferentes, lo que se suma a la falta de claridad para las empresas y para los inversores que operan dentro del mercado europeo.

En consecuencia, los legisladores europeos llegaron a la conclusión de que el enfoque adoptado en la versión actual de la Directiva

de Contabilidad respecto a la publicación de la información no financiera, no ha logrado el resultado deseado.

Como consecuencia, las instituciones europeas han encaminado acciones para aumentar la relevancia, la coherencia y la comparabilidad de la información no financiera publicada por empresas de toda la Unión Europea. Estuvieron de acuerdo en forma conjunta en el texto de una modificación de la Directiva de Contabilidad que entró en vigencia el 5 de diciembre de 2014. Los Estados miembros tienen hasta dos años para reflejar estos cambios en su legislación nacional.

Este breve artículo pretende poner en perspectiva los cambios clave en la Directiva de Contabilidad en relación con la divulgación de información no financiera e información diversa para determinadas grandes empresas.

2. La Directiva de Contabilidad en la Unión Europea

En febrero de 2013, el Parlamento Europeo pidió a la Comisión Europea que presente una propuesta legislativa sobre la divulgación de información no financiera por las grandes empresas con el fin de tener en cuenta el carácter multidimensional de la responsabilidad social corporativa (RSC) y la diversidad de las políticas de RSC llevadas a cabo por las empresas. El Parlamento pidió que las nuevas normas requirieran un nivel suficiente de comparabilidad para satisfacer las necesidades de los inversores, así como proporcionar a los consumidores un acceso fácil a la información sobre el impacto de los negocios en la sociedad.

En abril de 2013, la Comisión Europea publicó su propuesta de modificación de la entonces Directiva sobre Contabilidad 2013/34/UE relativa a la divulgación de información no financiera, información financiera específica e información sobre la diversidad, para determinadas empresas y grupos grandes. Esta propuesta ya ha entrado en vigencia desde diciembre de 2014, y los Estados miembros tienen hasta dos años para transponer las modificaciones de la Directiva de Contabilidad en su legislación nacional. Por lo tanto, a las empresas interesadas se les dará tiempo suficiente para adaptarse a las nuevas exigencias y se iniciará la presentación de informes a partir de sus ejercicios económicos 2017.

Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social

La cronología, entonces, para este nuevo requerimiento, es la siguiente:

Abril de 2013	La Comisión Europea ha propuesto una revisión de la Directiva de Contabilidad.
Abril de 2014	El Parlamento adoptó su posición sobre la propuesta de la Comisión para la nueva Directiva de Contabilidad.
Septiembre de 2014	El Consejo Europeo ha adoptado la nueva Directiva de Contabilidad propuesta.
22 de octubre de 2014	Se firmó el acta final
5 de diciembre de 2014	La nueva Directiva de Contabilidad entró en vigencia
6 de diciembre de 2016	Fecha de transposición de la nueva Directiva de Contabilidad a las legislaciones nacionales.
Ejercicio 2017	Las empresas interesadas iniciarán la presentación de información no financiera e información diversa.

3. La obligación de presentar información no financiera e información sobre la diversidad

De acuerdo con los cambios incorporados a la Directiva europea de Contabilidad, pronto se requerirán a ciertas grandes empresas que preparen una declaración no financiera que contenga información relativa a, como mínimo, asuntos ambientales, asuntos sociales y relacionados con los empleados, el respeto a los derechos humanos, anti-corrupción y sobornos.

Cuando la entidad no aplique políticas con relación a uno o más de estos asuntos, la declaración no financiera deberá proporcionar una explicación clara y razonada para no hacerlo (es decir, la regla de cumplir o explicar).

Esta declaración debe incluir, en la medida necesaria para la comprensión del desarrollo de la entidad, su desempeño, su posición y el impacto de sus actividades, una descripción de sus políticas en relación con los asuntos identificados, incluyendo:

- los procesos de diligencia debida (due dilligence) que se hubiesen aplicado;
- los resultados de esas políticas; y
- los principales riesgos relacionados con los asuntos vinculados a las operaciones de la entidad, incluyendo cuando sea pertinente y proporcional, en cuanto a sus cadenas de suministro y subcontratación.

La declaración también debe incluir una breve descripción del modelo de negocio e indicadores clave de desempeño (Key Performance Indicators) no financieros de la entidad, relevantes para ese negocio en particular.

Al hacer estas revelaciones, las empresas pueden basarse en diversos marcos nacionales, de la UE o internacionales (por ejemplo, el Pacto Global de la ONU, las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, ISO 26000). Las empresas tendrán que especificar el marco utilizado para su información.

Adicionalmente, con el fin de facilitar la divulgación de información no financiera, la Comisión Europea prevé preparar guías no vinculantes, incluidos los indicadores clave de desempeño no financieros, tanto generales como sectoriales. La Comisión Europea publicará estas guías no vinculantes para el 06 de diciembre 2016.

Además de las guías, la Comisión Europea elaborará un informe sobre la aplicación de esta nueva Directiva. Este informe deberá

publicarse antes del 6 de diciembre de 2018. Sobre la base de tal informe, se prevé que los legisladores europeos reconsideren la posibilidad de introducir la obligación de exigir a las empresas grandes de producir anualmente un informe país por país (*a country-by-country report*) para cada Estado miembro y terceros países en el que operen. Dicho informe país por país contendría información sobre la ganancia obtenida, los impuestos a las ganancias pagados y las subvenciones públicas recibidas. El informe tendrá en cuenta los desarrollos tendientes a aumentar la transparencia en la información financiera llevada a cabo a nivel internacional.

4. La información no financiera y la información sobre la diversidad a presentar

Las empresas obligadas a preparar una declaración no financiera, ésta debe ser incluida en el informe de gestión o *management report* (excepcionalmente en el informe por separado) de la empresa de que se trate.

Los siguientes temas pueden ser cubiertos por la declaración:

- Detalles de los impactos actuales y previsibles de las operaciones de la empresa en el medio ambiente, así como, en su caso, en la salud y la seguridad, el uso de las energías renovables, las emisiones de gases de efecto invernadero, el uso del agua y la contaminación del aire (cuestiones ambientales);
- Las medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de los convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto por el derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y la seguridad en el trabajo, el respeto por el diálogo con las comunidades locales y / o las medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades (asuntos sociales y relacionados con los empleados); e
- Información sobre la prevención de abusos contra los derechos humanos y / o en los instrumentos en lugar de luchar contra la

corrupción y el soborno (derechos humanos, lucha contra la corrupción y el soborno).

En síntesis, los temas a revelar incluyen:

1. Asuntos ambientales.
2. Asuntos sociales y aquellos relacionados con los empleados.
3. Los derechos humanos, la lucha contra la corrupción y el soborno.

Además, la declaración sobre gobierno corporativo del “management report” debe incluir la diversidad de competencias y puntos de vista de los miembros de administración, de dirección y de supervisión de las empresas. La exposición de la política de diversidad debe ser considerada en cuanto a aspectos como la edad, el sexo o la formación académica y la experiencia profesional.

Si no se aplicara una política de diversidad, no hay ninguna nueva obligación de ponerla en funcionamiento. Pero la declaración sobre gobierno corporativo debe incluir una explicación clara de por qué este es el caso (es decir, la regla “cumplir o explicar”).

5. Entidades alcanzadas por la obligación de informar

Las instituciones europeas han tomado medidas para reducir la carga normativa general, en particular para las pequeñas y medianas empresas (PYME), tanto a nivel europeo como nacional, sugiriendo medidas para aumentar la productividad. En tal sentido, las nuevas normas se asientan sobre el principio “*think small first*”, lo que significa que los nuevos requisitos de exposición sobre información no financiera y sobre diversidad se aplicarán únicamente a determinadas empresas y grupos grandes.

Las PYME están totalmente exentas de todas las obligaciones de información no financiera y sobre diversidad (es decir, la divulgación de una declaración no financiero y la divulgación de la política de diversidad en la declaración de gobierno corporativo).

El alcance de la descripción, no es idéntico sobre cuestiones no financieras y la divulgación sobre la diversidad. El ámbito de aplicación de los requisitos de revelación de información no financiera se define por referencia a las grandes sociedades¹ que son entidades de interés público (EIP) y que superan, en fecha de su balance el criterio de la media de 500 empleados durante el ejercicio. También se refiere a esas EIP que son la empresa matriz de un grupo grande, y que exceda de forma consolidada, en fecha de su balance, el criterio de la media de 500 empleados durante el ejercicio. Tenga en cuenta, que un EIP que es una empresa filial está exento de la obligación de divulgación siempre que el EIP en cuestión y sus empresas filiales, se incluyan en los informes de gestión consolidados o un informe separado de otra empresa.

El alcance de la descripción sobre la diversidad del Directorio se define por referencia a todas las empresas listadas². Teniendo en cuenta que la reducción de la carga administrativa y reguladora es una prioridad para los legisladores europeos, las PYME, según la definición de la Directiva de Contabilidad están exentas de forma explícita y plenamente del requerimiento de divulgación de diversidad³. En consecuencia, la obligación de divulgar información sobre la diversidad se aplica sólo a las grandes empresas que cotizan en bolsa.

Además, los Estados miembro tienen la opción de eximir a las más grandes empresas que sólo hayan emitido valores distintos de acciones admitidas a negociación en un mercado regulado⁴.

¹ Las grandes empresas se definen en el artículo 3 (4) de la Directiva de Contabilidad como empresas que las fechas de su balance superan al menos dos de los tres criterios siguientes:

- 1) Total del balance: € 20.000.000;
- 2) Volumen de negocios neto: € 40.000.000;
- 3) El número medio de empleados durante el ejercicio: 250.

² Véase el punto 1 (a) del artículo 2 de la Directiva de Contabilidad.

³ Véase el artículo 20 (5) de la Directiva de Contabilidad.

⁴ Los Estados miembros tienen una opción adicional para eximir a las empresas que sólo hayan emitido valores distintos de acciones admitidas a negociación en un mercado

6. El rol del auditor

En cuanto a la información no financiera, el auditor o sociedad de auditoría legal (el auditor) sólo comprueba⁵ si la declaración no financiera se ha incluido en el informe de gestión o, alternativamente, si se ha proporcionado el informe separado ("comprobar la existencia"). Sin embargo, los Estados miembro podrán requerir que la información en la declaración no financiera sea verificada por un proveedor independiente de servicios de aseguramiento⁶.

En cuanto a la declaración sobre gobierno corporativo, normalmente hay dos categorías de información para las que se requieren dos diferentes actividades del auditor.

La recientemente introducida categoría de información, i.e. una descripción de la política de diversidad, debe estar contenida en la declaración de gobierno corporativo de las empresas afectadas. En cuanto a esa información, sólo se requiere que el auditor compruebe si se han proporcionado en la declaración de gobierno corporativo.

Esto no debe confundirse con el requisito de que el auditor exprese una opinión sobre los otros tipos de información, como la descripción de las principales características del control interno de la empresa, los sistemas de gestión de riesgos y otra información requerida por la Directiva europea relativa a las ofertas públicas de adquisición. En este caso, el auditor no sólo comprueba si la información se encuentra en el informe, pero necesita expresar una opinión sobre si esta parte del informe de gestión ("management report") es coherente con los estados financieros y si ha sido elaborado de conformidad con los requisitos legales aplicables. Además, el auditor deberá indicar si, a la luz de los

regulado, salvo que dichas empresas hayan emitido valores que se negocien en un sistema multilateral de negociación.

⁵ La Directiva no define explícitamente el término "comprobar". Sin embargo, parece querer decir que el auditor sólo está obligado a verificar su existencia.

⁶ Al exigir la divulgación de la información no financiera, las empresas pueden confiar en los marcos nacionales, marcos de la Unión Europea o marcos internacionales y, si lo hacen, tienen que especificar sobre qué marcos han confiado.

conocimientos y la comprensión de la empresa y su entorno obtenidos durante el curso de la auditoría, el auditor ha identificado errores significativos en el *management report*, y dará una indicación de la naturaleza de dichos errores.

Este abordaje representa una manifestación de seguridad razonable lo que, en alguna medida, se opone al criterio de la Norma Internacional de Auditoría N°720 recientemente modificada (marzo de 2015). Según dicha norma internacional, el auditor no asume responsabilidad sobre la otra información que el ente incluya en su informe anual, sino que debe evaluar su coherencia y, eventualmente, discutir con aquellos encargados del gobierno corporativo (el directorio y la gerencia) sobre las posibles discrepancias⁷.

No obstante cabe advertir que la emisión de una manifestación de seguridad razonable no es incompatible con el abordaje previsto en la Norma Internacional de Trabajos sobre Aseguramiento 3000 del IAASB, que prevé este tipo de manifestaciones al igual que manifestaciones de seguridad negativa, tal como la que se emite en trabajos de revisión de información financiera histórica.

En cualquier caso, resulta relevante que la normativa de la Unión Europea prevea la necesidad de intervención del auditor, aunque más no fuere para *comprobar* la presentación (o no) de la información sobre la diversidad del Directorio y la gerencia, y la opinión sobre la información no financiera. Conforme se produzca el avance de las técnicas y procedimientos de auditoría para tales informaciones, la normativa podrá avanzar en mayores y mejores requerimientos regulatorios. Los que antes fueron elementos de información voluntaria exhibidos por los entes, hoy son informes contables exigidos por la regulación.

⁷ Véase Canetti (2014) en que se comenta el contenido de la revisión a la NIA 720.

7. Bibliografía

CANETTI, M. M. (2014) Responsabilidad del auditor sobre otra información que acompaña los estados contables auditados – Presentado y publicado en los anales de las XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Católica de Cuyo. San Juan. 24-27 de septiembre.

IAASB (2008) NIA 720 – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

IAASB (2012) ED-NIA 720 – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

IAASB (2014) ED-NIA 720 Rev. – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

IAASB (2015) NIA 720 (R) – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

ICAEW (2014) Enlighthning professions? www.icaew.co.uk

Forbes (2014) Future role of audit. Marzo. www.forbes.com

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C. (2014). "Las Directivas de la Unión Europea y las revelaciones sobre información no-financiera", *D&G Profesional y Empresaria*, Errepar, ISBN 978-987-01-1597-7, Tomo XV , Nº 181, octubre, p. 1081-1091.