

AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

GUÍA DE ACTUACIÓN 47

Guía de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera

Febrero 2019

INDICE

	Pág.
I. Introducción	3
Antecedentes	3
Propósito de la Guía	3
Naturaleza de la verificación	3
Principales definiciones	4
Objetivos de la verificación	6
II. Identificación del EINF en el Informe de gestión	6
III. Aceptación de los trabajos	7
Consideraciones previas	7
Revisión de los criterios aplicables	9
Alcance de la verificación	9
Competencias profesionales	10
Requerimientos de ética (incluyendo independencia)	10
IV. Carta de Encargo	14
Elementos de la Carta de Encargo	14
V. Ejecución del Trabajo	14
Consideraciones generales	14
Planificación	15
Evaluación de la materialidad	17
Entendimiento del control interno	18
Naturaleza de las evidencias	19
Hechos posteriores	21
Otra información	22
Papeles de trabajo	22
VI. Uso de informes o trabajos de expertos	23
VII. Informe de Verificación	25
Aspectos a considerar	25
Contenido del Informe de verificación	25
Conclusiones	27
VIII. EINF complementario o de contenido parcial	29
Anexo: Ejemplo orientativo de Informe de verificación	31

I. Introducción

Antecedentes

1. La divulgación de información no financiera o relacionada con la responsabilidad social corporativa contribuye a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad. Asimismo, la publicación de esta información resulta esencial para la gestión de la transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente. Una mayor información no financiera por parte de las empresas constituye un factor importante a la hora de garantizar un enfoque más a largo plazo, que debe ser fomentado y tenido en cuenta, además de contribuir a mejorar la transparencia empresarial facilitando la comprensión de la organización y de los negocios de la empresa de que se trate.
2. La Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas en materia de información no financiera y diversidad, exige la emisión de información no financiera por parte de las sociedades o grupos de sociedades incluidos en su ámbito de aplicación, dando así respuesta a la creciente demanda de información sobre el enfoque de gestión y desempeño ambiental, ético y social de las organizaciones.
3. La relevancia de esta información para la toma de decisiones por parte de terceros y la obligación de verificación de la información no financiera por parte un prestador independiente de servicios de verificación, derivada del requerimiento normativo previsto en la Ley, han motivado que la Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE haya considerado conveniente la elaboración de la presente *Guía de Actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera* al objeto de recoger pautas comunes de actuación aplicables en la prestación de estos servicios que permitan un tratamiento homogéneo y una calidad adecuada en la prestación de los mismos por parte de los miembros de la Corporación (en adelante la Corporación o el ICJCE).

Propósito de la Guía

4. La presente Guía tiene como objetivo homogeneizar la actuación de los miembros de la Corporación en este tipo de trabajos, para lo cual toma como referencia la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, ISAE 3000, "*NIEA 3000 (Revisada) Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*"¹ emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*) de la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants (IFAC)*).
5. Esta Guía está destinada a los miembros del ICJCE, por lo que la referencia a la misma en el informe de verificación implica el cumplimiento de todos sus contenidos.

Naturaleza de la verificación

6. Debido a la diferente condición de los datos y madurez de los marcos que las entidades utilicen en relación con la preparación del Estado de la Información No Financiera (en adelante, EINF), incluido en los informes de gestión, la naturaleza del trabajo puede tener por objeto ofrecer dos tipos de conclusión:

¹ [NIEA 3000 \(Revisada\) Encargos de Aseguramiento distintos de Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica](#)

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

Aseguramiento Razonable / Seguridad positiva²

- El objeto de un trabajo de aseguramiento razonable es reducir el riesgo hasta un nivel aceptable que permita al profesional emitir su conclusión en términos de seguridad positiva.

Aseguramiento Limitado / Seguridad limitada³

- El objeto de un trabajo de aseguramiento limitado (en adelante verificación) es la reducción del riesgo hasta un nivel aceptable (pero mayor que en el caso de aseguramiento razonable) que permita al profesional emitir su conclusión en términos de seguridad negativa.

El nivel de profundidad de un trabajo de aseguramiento razonable (seguridad positiva) es por tanto sustancialmente mayor que aquel que se lleva a cabo en los trabajos con aseguramiento limitado (seguridad negativa).

7. Si bien en el presente documento se indican los diferentes alcances de la verificación, se entiende que, dada la naturaleza de la información incluida en el EINF actualmente no siempre se dan las circunstancias que permitirían emitir informes de seguridad razonable o positiva sobre el EINF en su conjunto. Este tipo de aseguramiento tan solo se podrá emitir cuando los contenidos del EINF:
 - Formen parte del proceso de gestión real y efectivo de la organización.
 - Sean medibles y trazables a lo largo del tiempo mediante sistemas maduros de recopilación de la información.
 - Se encuentren sometidos a control interno, supervisión y seguimiento sistematizados en cuanto a su análisis y control.

Por este motivo, las recomendaciones de esta Guía se limitan a encargos de aseguramiento limitado.

8. La presente Guía no contempla la emisión de un informe de procedimientos acordados, que sólo tendría sentido en aquellos casos en los que el resultado del trabajo realizado fuera para uso interno de la entidad que contrata el servicio o restringido a un grupo de usuarios concreto que hubiese participado en la definición del alcance del trabajo concreto a realizar, situación que, en general, no daría respuesta a los requisitos de verificación independiente establecidos en la Ley 11/2018.

Principales Definiciones

9. **Estado de Información No Financiera (EINF):** EINF es un término acuñado en la Ley 11/2018 que guarda una importante similitud con el contenido de lo que históricamente se ha venido utilizando para describir la información relativa a la contribución económica, ambiental y social de las organizaciones (bajo una denominación global memorias de sostenibilidad, responsabilidad corporativa, responsabilidad social empresarial, responsabilidad social, ciudadanía corporativa, etc.). A los efectos de esta Guía, se entenderá por EINF aquel conjunto de contenidos que, según exige la Ley 11/2018, den información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la compañía, y el impacto de su actividad respecto, al menos, a cuestiones medioambientales y sociales, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, así como relativas al personal, incluidas las medidas que, en su caso, se hayan adoptado para favorecer el principio de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, la no discriminación e inclusión de las personas con discapacidad y la accesibilidad universal, y que se presentan de forma claramente identificable

² “Reasonable assurance engagement” siguiendo la terminología descrita en NIEA 3000 Revisada

³ “Limited assurance engagement” siguiendo la terminología descrita en NIEA 3000 Revisada

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

dentro del informe de gestión o en un documento separado, de forma que se puede evidenciar el cumplimiento legal de los mismos requisitos de formulación, aprobación y depósito que los previstos para el resto del informe de gestión y cuentas anuales, así como del requisito de aprobación en Junta General de Accionistas como punto separado del orden del día.

10. **Estándares y criterios para la elaboración del EINF (en adelante, criterios aplicables):**
En todo caso, el EINF debería incluir una manifestación expresa indicando que su elaboración se ha realizado de acuerdo con los contenidos exigidos por la legislación mercantil en vigor sobre la materia, que incluye las características mínimas que deben cumplir los estándares y criterios que pueden utilizarse en la formulación del citado estado. Por otra parte, dado que la legislación en vigor permite cierta flexibilidad y discrecionalidad a los Administradores a la hora de definir los estándares y criterios para la elaboración del EINF, éste debe explicitar de forma expresa los criterios seguidos por la organización informante a la hora de definir los contenidos del EINF, todo ello, sin perjuicio de que los mismos deban ser en todo caso públicos, deben estar basados en un estándar de información internacional reconocido⁴ siempre que se mencione el marco nacional, europeo o internacional utilizado en cada materia (o bien ser criterios propios de la organización informante siempre que no exista un estándar de información internacional reconocido adecuado para una concreta materia) y su aplicación dé lugar a información precisa, comparable y verificable. En los apartados 31 a 34 de la presente Guía se establecen las características que deben tener estos criterios para que puedan considerarse idóneos.
11. **Equipo del encargo:** Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos del profesional contratados por la firma o por una firma de la red.
12. **Experto del profesional:** Persona o entidad especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el profesional para facilitar la obtención de evidencia suficiente y adecuada. Un experto del profesional puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.
13. **Experto de la organización:** Persona o entidad (contratadas o pertenecientes a la organización informante) especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación del EINF.
14. **Información sobre la materia objeto de análisis:** EINF de acuerdo con los contenidos de la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares seleccionados para cada materia.
15. **Materia subyacente objeto de análisis:** Información No Financiera (INF en adelante) de acuerdo con los contenidos del art. 49.6 del Código de Comercio.
16. **Organización informante:** Sociedad o Grupo de Sociedades obligadas a preparar y publicar el EINF y con cuyo órgano de gobierno y dirección trata el profesional que lleva a cabo la verificación independiente.
17. **Usuarios a los que se destina el EINF:** De acuerdo con el contenido de la normativa en vigor, el EINF se pondrá a disposición del público de forma gratuita y será fácilmente accesible en el sitio web de la sociedad dentro de los seis meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un período de 5 años. No obstante, se consideran usuarios del EINF aquellas personas que, tras la lectura y sobre la base de su contenido, toman decisiones o se forman juicios sobre el compromiso y desempeño de la organización.

⁴ Tales como Global Reporting Initiative (GRI), u otros estándares internacionales reconocidos.

Objetivos de la verificación:

18. La verificación independiente del EINF tiene por objeto, en términos generales y de acuerdo con el contenido de la presente Guía, que un profesional emita un informe de seguridad limitada en relación con la preparación del EINF, en todos los aspectos significativos, respecto a los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares seleccionados por los responsables de la formulación (que normalmente serán estándares del Global Initiative Reporting-GRI) de acuerdo con lo expresamente indicado en el propio EINF y pueda expresar una conclusión sobre el resultado de su evaluación en términos de seguridad moderada, negativa o también llamada limitada.
19. De forma general, este trabajo precisa que se hagan procedimientos de verificación en relación a:
 - la adecuación de los criterios aplicables;
 - la aplicación de los mismos de modo uniforme;
 - el proceso de elaboración de los contenidos de la INF (en adelante INF);
 - la integridad de dicha información, tanto considerando los contenidos requeridos por la normativa vigente como el análisis de materialidad realizado por la entidad; y
 - su adecuada presentación y desglose, de acuerdo con la normativa vigente.

II. Identificación del EINF en el Informe de gestión: identificación y evaluación de la información sobre la materia objeto de análisis sobre la que se va a emitir el informe de verificación

20. La normativa vigente permite que el EINF sea formulado en un documento separado del Informe de Gestión, siempre que, en dicho documento se indique expresamente que forma parte integrante del Informe de Gestión o como una parte integrante explícita del propio Informe de Gestión (por ejemplo, un capítulo separable denominado EINF).

Dado que antes de la entrada en vigor de la nueva Ley 11/2018 algunas sociedades de forma voluntaria ya publicaban INF en documentos con un contenido en ocasiones superior al exigido por la normativa mercantil vigente con denominaciones como Memoria de Sostenibilidad, Memoria de Responsabilidad Social Corporativa, etc., es posible que dichas sociedades quieran mantener este tipo de documentos con un contenido más amplio que el exigido legalmente en la actualidad, utilizando los mismos para dar respuesta a los nuevos requerimientos legales.

Por otra parte, existen determinadas prácticas de publicación y presentación de la información anual seguidas por algunas sociedades consistentes en publicar documentos integrados a través de los cuales se pretende facilitar a los usuarios de la información financiera y no financiera una visión holística de la gestión de la sociedad en los que se incluye información requerida por la normativa mercantil, como el Informe de Gestión, conjuntamente con información no financiera también exigida por la normativa mercantil y otra información adicional suministrada voluntariamente.

Todo ello, supone que, ante la falta de desarrollo reglamentario de los mismos, así como de guías específicas o códigos sobre los contenidos y forma de presentación de los EINF, las posibilidades de presentación de la INF sean múltiples y válidas desde un punto de vista de cumplimiento de los requisitos legales.

21. Con independencia de cuál sea la fórmula seguida por la entidad para preparar y publicar la información no financiera lo que sí resulta absolutamente imprescindible es que el EINF y sus contenidos estén perfectamente identificados y sean trazables, para que la entidad, sus auditores y el verificador independiente, puedan acreditar y evidenciar el cumplimiento de sus respectivas responsabilidades frente a los accionistas responsables de la aprobación del citado estado (como

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

punto separado del orden del día) y usuarios de la información, así como para facilitar el entendimiento de los citados usuarios de dicha información. En este sentido, el profesional que vaya a realizar la verificación deberá evaluar si la presentación realizada por la entidad es adecuada a estos propósitos bien porque en el Informe de Gestión haya un capítulo separable titulado EINF, bien porque la misma esté perfectamente segregada y denominada como EINF en un documento separado con dicho título, bien porque el EINF sea un parte integrante no separable del Informe de Gestión. Se considera altamente recomendable que, en cualquiera de las situaciones anteriormente descritas, exista una **tabla** que permita identificar dónde están localizables los distintos contenidos que conforman el EINF, especialmente cuando la información esté distribuida en un documento con mayor nivel de contenido.

22. Por otra parte, en el informe de verificación del EINF debe quedar perfectamente identificado el alcance de la verificación realizada por el profesional, el cual en todo caso deberá cubrir todos aquellos aspectos cuya inclusión en el citado Estado y su posterior verificación, es obligatoria por requisito legal. Por ello, y como parte del proceso de evaluación, el profesional que realiza la verificación deberá considerar si por el tipo de presentación/información elegido por la entidad es necesario incluir en su informe algún párrafo que delimite claramente el alcance de su trabajo, tal y como se recoge en el modelo orientativo de informe que se incluye como Anexo a esta Guía. Esta situación será habitual si el EINF incluye otra información adicional a la requerida legalmente que, o bien por su naturaleza no puede ser objeto de verificación por carecer de un marco de elaboración adecuado, o bien no ha sido incluida en el alcance de la verificación.
23. Si de la evaluación realizada por el profesional se llegara a la conclusión de que la presentación elegida por la entidad no es adecuada por no ser lo suficientemente clara para el usuario de dicha información, el profesional debería solicitar la modificación de dicha presentación y, en el caso de que la entidad decida no modificarla, considerará la necesidad de incluir una mención en el informe de verificación de acuerdo con lo indicado en el apartado VII Informe de verificación.
24. Por último, con carácter general, para que una materia subyacente objeto de análisis sea adecuada a efectos de que sobre la misma se pueda realizar un trabajo de verificación independiente, debe ser identificable y susceptible de ser evaluada de forma consistente en base al criterio aplicable, de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada que sustente la conclusión de seguridad, con independencia de quien sea el profesional que realice el trabajo de verificación. En concreto, en este caso, el objeto del trabajo al que se refiere la normativa es al EINF formulado por el Consejo el cual debe incorporar una información precisa, relevante, comparable y verificable y responder a los requisitos previstos en la normativa mercantil considerando un marco objetivo para cada materia con el que el profesional pueda contrastar. Si la materia subyacente objeto de análisis no presenta estas características, no puede ser objeto de verificación y por tanto el informe de verificación debería contener una mención que permita delimitar el alcance del trabajo que efectivamente se ha podido realizar. Por supuesto, si el problema es generalizado el profesional no podría realizar el trabajo ni emitir informe de verificación alguno. Véase apartado VII Informe de verificación.

III. Aceptación de los trabajos

Consideraciones previas

25. Antes de aceptar un trabajo de verificación del EINF, el profesional debe comprobar que:
 - Las funciones y responsabilidades de las partes son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias del encargo;
 - El encargo presenta las siguientes características:
 - La materia subyacente objeto de análisis es adecuada (según lo indicado en el apartado II);

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

- Los criterios que el profesional espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las siguientes características: relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad (según lo establecido en los apartados 31 a 34);
 - Los criterios que el profesional espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe;
 - El profesional espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión;
 - La conclusión del profesional, siguiendo la forma adecuada para un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe por escrito (según lo establecido en el apartado VII); y
 - Un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional espera poder obtener un grado de seguridad significativo para cumplir con el requisito del artículo 49 del Código de Comercio emitiendo un informe al efecto.
- El profesional debe cumplir con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que le son aplicables (según se indica en los apartados 42, 43 y 44) y sólo podrá aceptar el encargo si, sobre la base del conocimiento preliminar de las circunstancias del mismo, nada ha llegado a su conocimiento que indique que no se cumplirán los requerimientos de ética, de la NIEA 3000 (Revisada) o de la presente Guía de Actuación.
26. Asimismo, el profesional debe considerar la utilización que se espera dar a su informe de verificación y la forma en que su nombre estará asociado con el mismo, con el objeto de asegurarse de que sea compatible con el nivel de aseguramiento comprometido con el cliente en la carta de encargo.
27. Para ser aceptado, el objeto del trabajo debe incluir al menos la verificación de la información relativa a los aspectos que pueden ser considerados por el profesional como significativos en relación con los contenidos a desglosar requeridos por el Código de Comercio y por los estándares de preparación de la información. En este sentido, se prestará atención, entre otros, a los aspectos indicados en los apartados 54 b) y c) siguientes.
28. El profesional debe evaluar si cuenta con las competencias profesionales suficientes para desarrollar el trabajo a la luz de las circunstancias específicas del encargo.
29. El profesional o la sociedad que realiza el encargo está sujeto a la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1) (*International Standard of Quality Control (ISQC1)*), para este tipo de encargos, de acuerdo con lo indicado en la NIEA 3000 Revisada.
30. De acuerdo con la consulta publicada por el ICAC titulada “Sobre si el verificador del estado de información no financiera, en aplicación de lo establecido en la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, podría ser el auditor de cuentas de la entidad o qué condiciones debe reunir éste”, en la que se indica que *“desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (régimen de independencia) no parece existir, en principio, impedimento para que el auditor de las cuentas efectúe la verificación del estado de información no financiera, puesto que la información contenida en dicho estado a verificar consistiría en información semejante a la ya incluida en el informe de gestión, cuya verificación ya realiza el propio auditor en la auditoría de las cuentas anuales, sin que se considere que su independencia se vea afectada. Por tanto, desde esta perspectiva, la citada verificación del estado de información no financiera, en principio, no afectaría por sí misma a la independencia*

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

del auditor de las cuentas anuales, sin perjuicio de que los honorarios percibidos por tal servicio de revisión deban tenerse en cuenta a los efectos de observar los límites establecidos en los artículos 25 y 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas”, la verificación podrá realizarse por el auditor de cuentas sin que exista impedimento desde el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Revisión de los criterios aplicables

31. La adecuación de los criterios aplicables debe ser evaluada antes de aceptar un encargo, utilizando los conocimientos preliminares de las circunstancias del encargo. Un encargo sólo puede ser aceptado como encargo de verificación, si la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables en su elaboración han sido previamente evaluados como adecuados.
32. Los criterios aplicables se consideran adecuados si tienen las siguientes características:
 - **Relevancia**⁵: los criterios son relevantes cuando contribuyen a formar conclusiones que ayudan a la toma de decisiones por parte de los usuarios de la INF.
 - **Integridad**⁶: los criterios son lo suficientemente completos cuando los factores relevantes que podrían afectar a las conclusiones, dentro del contexto de las circunstancias del encargo, no han sido omitidos. Unos criterios completos incluyen, cuando sea relevante, las prácticas habituales de presentación y desglose.
 - **Fiabilidad**: los criterios fiables permiten, cuando son utilizados en circunstancias similares por profesionales similarmente cualificados, una evaluación o medición uniforme y razonable del objeto de la revisión, incluyendo, cuando sea relevante, la presentación y desglose.
 - **Neutralidad**: la neutralidad de los criterios aplicados contribuye a la formación de conclusiones libres de prejuicios.
 - **Comprensibilidad**: unos criterios comprensibles contribuyen a conclusiones claras, completas y no sujetas a interpretaciones significativamente distintas.
33. El profesional no podrá aceptar un encargo en el que los estándares utilizados por la organización informante en la elaboración del EINF sean evaluados como insuficientes para cumplir las necesidades de información requeridas por el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En concreto, la normativa exige que para cada materia del EINF se indique el marco utilizado, por ejemplo, criterios de los estándares GRI seleccionados por los Administradores en cada aspecto concreto objeto de información. En este sentido, esta información podría recogerse en la tabla a la que se hace mención en el apartado 21.
34. El profesional no podrá aceptar un encargo en el que la información objeto de verificación no sea trazable y por tanto verificable (véase apartado II Identificación del EINF).

Alcance de la verificación

35. El alcance de la verificación deberá quedar claramente identificado tanto en la carta encargo que el profesional debe suscribir con la entidad informante como en el propio informe de verificación y como mínimo debe contemplar el contenido requerido por la normativa mercantil vigente en materia de información no financiera considerando el análisis de materialidad realizado por la entidad para determinar aquellos aspectos significativos considerados para la comprensión de la evolución, la situación de la entidad informante, así como el impacto de su actividad respecto a cuestiones medioambientales y sociales, derechos humanos, lucha contra la corrupción y el soborno y el personal (incluidas medidas para favorecer el principio de

⁵ Materialidad

⁶ Exhaustividad

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

igualdad de trato y oportunidades entre mujeres y hombres, la no discriminación e inclusión de las personas con discapacidad y la accesibilidad universal). En este sentido, el propio EINF deberá indicar aquellas materias no incluidas por no ser significativas considerando las circunstancias concretas de la entidad informante.

36. El análisis de materialidad que realice la entidad deberá considerar asimismo la existencia, en su caso, de componentes no incluidos en el EINF. En el caso de que algún componente sea excluido del EINF, deberá quedar claramente identificada la exclusión, así como el motivo de la misma.
37. El profesional que realice la verificación deberá evaluar el análisis de materialidad realizado por la entidad y desglosado en el EINF y evaluará la necesidad de introducir modificaciones en el informe de verificación a emitir incluyendo salvedades, llamando la atención sobre la situación y, o en su caso, sobre el impacto.
38. Antes de aceptar el encargo, la organización informante debe especificar al profesional el estándar elegido para cada materia. El profesional deberá evaluar en función de las circunstancias del encargo si el estándar seguido por la entidad en la elaboración del EINF es adecuado y cumple con las características definidas en el apartado 32 anterior.

Competencias profesionales

39. El profesional debe disponer de un equipo de personas que combine la suficiente experiencia y competencia técnica como para identificar y recoger las evidencias necesarias. Por ello, el profesional debe además tener un entendimiento suficiente de los asuntos relevantes de la INF que le permita asumir la responsabilidad como líder de un equipo que combinará las distintas aptitudes profesionales necesarias para este tipo de encargos.
40. El equipo debe tener los conocimientos suficientes sobre la materia objeto de análisis que le permita manejar toda la información utilizada por la entidad al elaborar el EINF. El nivel de conocimientos necesario que el equipo del encargo requiere, incluye conocimientos sobre los siguientes aspectos:
 - a) Trabajos de aseguramiento y, en concreto, experiencia en el área de la INF.
 - b) Materia objeto de análisis (con conocimientos especializados en la actividad de la organización, temas ambientales, laborales, aspectos sociales y económicos, legislación medioambiental, laboral o social aplicable, protocolos, normas o convenios internacionales relevantes, etc.).
 - c) Sistemas de gestión y de información, por ejemplo, sistemas de gestión ambiental, de seguridad y salud, etc.
 - d) Estándares y criterios para la elaboración de la INF.
 - e) Entorno y tendencias en el ámbito de responsabilidad social corporativa, así como de las opiniones y puntos de vista de los grupos de interés externos más relevantes.
41. Asimismo, el profesional podrá basar sus conclusiones en el trabajo de expertos de conformidad con lo establecido en el apartado VI de la presente Guía de Actuación.

Requerimientos de ética (incluyendo independencia)

42. En la prestación de servicios de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría o de revisión de información financiera histórica, entre los que se encuentran los servicios de verificación del EINF, se debe cumplir por parte del profesional que realice el trabajo de verificación con una serie de requerimientos de ética, incluidos los relacionados con la independencia, fijados por el Código de Ética de IESBA⁷ (en adelante Código IESBA,

⁷ Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad elaborado por el IESBA- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la IFAC-.

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

disponible en: <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf>).

43. Una referencia a los requerimientos mencionados del Código IESBA es la siguiente:

- La Parte A del Código IESBA establece los siguientes principios fundamentales que debe cumplir el profesional:
 - (a) integridad;
 - (b) objetividad;
 - (c) competencia y diligencia profesionales;
 - (d) confidencialidad y
 - (e) comportamiento profesional.

Además, se proporciona un marco conceptual a los profesionales para su aplicación en:

- (a) La identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:
 - (i) interés propio;
 - (ii) autorrevisión;
 - (iii) abogacía;
 - (iv) familiaridad e
 - (v) intimidación.
- (b) La evaluación de la importancia de las amenazas identificadas y
- (c) La aplicación, en su caso, de salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional ejerciente de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

La Parte A del Código IESBA en vigor a la fecha de emisión de esta Guía de Actuación se corresponde con la Parte 1 de la última edición del Código IESBA (abril 2018), también denominado el “Código reestructurado” que será efectiva a partir del 15 de junio de 2019 (disponible en: <http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>).

- La Parte B, secciones 200 a 280, del Código IESBA describe el modo en el que el marco conceptual descrito en la Parte A es aplicable en las siguientes situaciones a los profesionales:
 - nombramiento profesional,
 - conflictos de intereses,
 - segundas opiniones,
 - honorarios y otros tipos de remuneración,
 - marketing de servicios profesionales,
 - regalos e invitaciones,
 - custodia de los activos de un cliente,
 - objetividad.

También se han de considerar los requerimientos relacionados con la respuesta del profesional al incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias (disponibles en: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Responding-to-NOCLAR-Pronouncement.pdf>), aplicables desde el 15 de julio de 2017.

Lo anterior se corresponde con la Parte 3 del “Código reestructurado” que será efectiva a partir del 15 de junio de 2019.

- Los requerimientos de independencia para encargos de aseguramiento distintos de los de auditoría o de revisión se establecen en la sección 291 de la Parte B del Código IESBA, según el cual, la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

aparición de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. Asimismo, mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional. Entre las cuestiones que trata esta sección del Código IESBA con respecto a la independencia se incluyen:

- Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución
- Periodo de vigencia de las restricciones de independencia;
- intereses financieros;
- préstamos y avales;
- relaciones empresariales;
- relaciones familiares y personales;
- relaciones de empleo en curso o previas;
- relación como administrador o directivo;
- vinculación prolongada del personal con experiencia;
- prestación de servicios distintos de aseguramiento;
- honorarios;
- regalos e invitaciones;
- litigios en curso o potenciales

La mencionada sección 291 de la Parte B del Código IESBA se corresponde con la Parte 4B del “Código reestructurado” que será efectiva, en este caso, para EINF correspondientes a periodos iniciados en o a partir del 15 de junio de 2019.

El profesional que realice el trabajo de verificación debe cumplir con todos los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, del Código IESBA que le sean aplicables, referidos en los párrafos anteriores. A modo de orientación, seguidamente se incluye un resumen de los aspectos más críticos de los requerimientos de independencia incluidos en sección 291 de la parte B del Código IESBA:

- a) **Periodo de vigencia de las restricciones de independencia.**
- El periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis, y
 - El periodo del encargo, que se inicia cuando el equipo del encargo comienza la prestación del servicio, y finaliza cuando se emita el informe de verificación (a menos que el trabajo sea de naturaleza recurrente).
- b) **Intereses financieros.** No podrán tener intereses financieros directos o materiales indirectos en el cliente del encargo:
- La firma⁸
 - Las siguientes personas dentro de la firma (incluyendo su familia inmediata)
 1. Todos los miembros del equipo del encargo en relación con el encargo de aseguramiento.
 2. Todos aquellos dentro de la firma que pueden influir directamente sobre el encargo de aseguramiento, incluidos (la cadena de mando):
 - Los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo en relación con la ejecución del encargo de aseguramiento;
 - Aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hecho para el encargo de aseguramiento; y
 - Los que realizan control de calidad para el encargo de aseguramiento, incluido los que realizan la revisión de control de calidad del mismo.
- Las personas definidas en a) y b) colectivamente se definen como equipo de aseguramiento.

⁸ El concepto de firma no incluye a las firmas de la misma red, solo a la que realiza el trabajo y las empresas que forman un grupo con esta.

- c) **Préstamos y avales.**
- Cuando el cliente de aseguramiento es un Banco o institución similar. No está permitida la concesión de un préstamo o aval a un miembro del equipo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata, o a la firma, por un cliente de un encargo de aseguramiento que sea un banco o una institución similar, a no ser que el préstamo o aval se conceda siguiendo los procedimientos normales de concesión, y bajo términos y condiciones normales.
 - Cuando el cliente de aseguramiento no es un Banco o institución similar. No está permitida la concesión de un préstamo o aval a un miembro del equipo de aseguramiento o un miembro de su familia inmediata, o a la firma, por un cliente de un encargo de aseguramiento que distinto de banco o una institución similar, salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales (a) para la firma, o para el miembro del equipo del encargo o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.
- d) **Relaciones empresariales.** La firma y miembros del equipo de aseguramiento no podrán establecer relaciones empresariales con un cliente de un encargo de aseguramiento, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para el cliente o su dirección y para la firma o el miembro del equipo de aseguramiento.
- e) **Relaciones familiares y personales.** Se deberán analizar las relaciones familiares y personales del equipo de aseguramiento con un administrador o directivo o determinados empleados (dependiendo de su puesto) del cliente del encargo, ya que las mismas pueden originar diferentes amenazas. La existencia de la amenaza y significatividad de la misma dependerán de varios factores, entre ellos, la responsabilidad de la persona en el equipo del encargo, el papel del familiar y de lo estrella que sea la relación.
- f) **Prestación de servicios** distintos de aseguramiento en el cliente del encargo, se debe considerar:
- El Código IESBA no incluye un listado de servicios incompatibles, por lo que se debe analizar si la prestación del servicio puede originar una amenaza en relación con la independencia. Para ello se debe considerar el marco conceptual en relación con la independencia, recogido en el propio Código IESBA.
 - Se pueden generar amenazas en relación con la independencia cuando la firma participe de cualquier manera en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis. La importancia de las citadas amenazas dependerá del tipo de servicio concreto del que se trate por lo que en todo caso se evaluará la significatividad de cualquier amenaza que se origine y, si fuera necesario, se aplicarán las medidas de salvaguarda necesarias para eliminarla o reducirlas a un nivel aceptable. Cuando se origine una amenaza que no se pueda reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de las salvaguardas, no se podría prestar el servicio que no es de aseguramiento.
 - La firma no deberá asumir funciones propias de la Dirección relacionadas con la materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis. Si la firma asume alguna función propia de la dirección como parte de cualquier otro servicio prestado al cliente del encargo, debe asegurarse que dicha responsabilidad no está relacionada con la materia objeto de análisis ni con la información sobre la materia objeto de análisis.
44. Por norma general, la prestación de servicios al cliente en relación con otras materias no genera amenazas a la independencia respecto del servicio de aseguramiento, manteniendo siempre las debidas cautelas que garanticen el cumplimiento de los principios éticos fundamentales contenidos en el Código IESBA y en el Código de Ética Profesional del ICJCE.

IV. Carta de Encargo

Elementos de la carta de Encargo

45. El profesional acordará los términos del encargo con la organización informante y se describirán con suficiente detalle en una carta de encargo. De forma general se incluirán los siguientes elementos:
- a) Tipo de encargo e informe a emitir (aseguramiento limitado).
 - b) Objeto de la verificación sobre el que se van a emitir conclusiones, cuya elaboración es responsabilidad de la organización informante. Tal y como se ha indicado anteriormente, es especialmente importante que en la carta de encargo se incluya la adecuada definición del alcance de la verificación, así como la correcta identificación del documento en el cual se integra (EINF, Memoria de RSC, Informe de Gestión, etc.)
 - c) Alcance de la verificación, incluyendo la adecuada delimitación del mismo cuando corresponda.
 - d) Criterios utilizados para evaluar o medir las distintas áreas de la información no financiera y dónde se encuentran accesibles al usuario del informe.
 - e) Responsabilidades del profesional y limitaciones al encargo.
 - f) Las responsabilidades de la organización informante, así como las de sus administradores y su dirección, entre las que se encuentra facilitar al profesional una carta de manifestaciones con carácter previo a la emisión del informe de verificación.
 - g) Usuarios objetivo del informe de verificación.
 - h) Calendario y honorarios.
 - i) Cláusulas de limitación de responsabilidad
 - j) Aceptación de las condiciones.
46. Adicionalmente, los miembros de la Corporación valorarán la conveniencia de incluir otras cláusulas en la carta de encargo.

V. Ejecución del Trabajo

Consideraciones generales

47. Esta Guía recoge pautas para la realización de un trabajo de seguridad limitada que responda a los requerimientos establecidos en el artículo 49 del Código de Comercio en relación con la obligación de someter a verificación independiente el contenido del EINF. Cualquier modificación de alcance planteada por una entidad deberá ser cuidadosamente analizada considerando lo indicado en los apartados 7 y 8 anteriores.
48. Por otra parte, el profesional deberá evaluar cualquier petición de la entidad para cambiar el alcance del encargo que se produzca una vez el trabajo se haya iniciado no siendo admisible acceder a dicha petición si no existe una justificación razonable de la misma (por ejemplo, exclusión de información inicialmente considerada como material por la entidad, etc.)

Planificación

49. Con carácter general, el encargo consistirá en la emisión de un informe en el que se exprese una conclusión de aseguramiento limitado. En aquellos casos en los que el alcance sea un aseguramiento razonable, se deberán ampliar los procedimientos con respecto a los establecidos en esta Guía para lo que se considerará el contenido de la NIEA 3000 Revisada en su contenido aplicable a los encargos de seguridad razonable.
50. El profesional debe planificar el trabajo de forma tal que lo pueda realizar de manera eficiente. La naturaleza y alcance de las actividades de planificación variarán en función de las circunstancias del encargo. La planificación requiere el desarrollo de una estrategia global para determinar la naturaleza, alcance, y momento de ejecución del trabajo a realizar. Una planificación adecuada ayuda a prestar la atención apropiada a los aspectos importantes del encargo, identificar a tiempo problemas potenciales y organizar y gestionar correctamente el encargo, con el objeto de llevarlo a cabo de una forma efectiva y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional a asignar adecuadamente las tareas a los miembros del equipo de trabajo, y facilita su dirección y supervisión, y la revisión de su trabajo. Además, permite, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales y expertos.
51. El profesional planificará y realizará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que conduzcan a la existencia de errores u omisiones materiales en la presentación del EINF.
52. El profesional aplicará juicio profesional a la planificación y realización del encargo, así como a la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de verificación.
53. El profesional debe obtener un entendimiento suficiente de la información objeto del encargo, de los criterios aplicados en la preparación de dicha información, del sector en el que la entidad opera y de cualquier otra circunstancia del encargo, para poder identificar y evaluar el riesgo de que la información objeto del encargo pueda contener errores u omisiones materiales, y para diseñar y realizar los procedimientos necesarios para la obtención de evidencia.
54. El profesional en la etapa de planificación debe llevar a cabo los siguientes procedimientos:
 - a) Recabar conocimientos sobre la entidad que elabora el EINF y su entorno, así como de sus riesgos y como se gestionan.
 - a.1 El profesional debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar, incluyendo los riesgos de negocio más importantes, y cómo se informa sobre los aspectos relacionados con dichos riesgos. Ello implica analizar, entre otros aspectos, los siguientes:
 - La actividad del negocio.
 - Alcance geográfico.
 - El tipo de productos o servicios que suministra.
 - Sus métodos de producción y distribución.
 - El tipo de impactos económicos, sociales o ambientales que ocasiona.
 - La estructura organizativa.
 - La legislación vigente relevante que afecta a la entidad.
 - La misión, visión, valores, códigos de conducta y sistemas de gestión establecidos para la gestión de los impactos y riesgos sociales y ambientales.
 - El manual de políticas y procedimientos para la elaboración del EINF y el proceso de elaboración en sí mismo.
 - Los sistemas de información utilizados.

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

a.2 Con respecto al tipo de negocio de la entidad, el profesional debe llegar a un nivel de conocimiento del mismo que le permita planificar y llevar a cabo su trabajo de acuerdo con las pautas indicadas en esta Guía de Actuación y en la NIEA 3000 Revisada. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en el EINF. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al profesional a, entre otros aspectos:

- Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
- Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información se produce, se procesa, se revisa y se recopila dentro de la entidad.
- Identificar la existencia de procedimientos escritos o manuales de control interno.
- Evaluar la razonabilidad de las estimaciones realizadas.
- Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones realizados por la dirección.
- Evaluar si los criterios aplicados en la preparación de la información son apropiados.

b) Identificar las entidades incluidas en el alcance del EINF, en el caso de grupos consolidados.

b.1 En un encargo relativo a un EINF consolidado, se han de considerar aspectos relacionados con las diferencias culturales, legislativas y de normativa local, el grado de centralización-descentralización de la organización, la existencia de directrices centralizadas, la organización de los controles internos de los procesos locales, la existencia de responsables de cumplimiento a nivel corporativo o a nivel local, etc.

b.2 En caso de que la información consolidada procedente de alguna o varias entidades del grupo no pueda razonablemente conducir a un error u omisión material en el EINF consolidado por no considerarse tales entidades un componente significativo respecto a los asuntos sobre los que se informa en el EINF consolidado, no será necesario que el profesional lleve a cabo pruebas o procedimientos específicos de revisión de sistemas en relación a esas entidades. La evaluación de la información específica generada por las mismas se incluye con el resto del trabajo a nivel consolidado. En este caso, las entrevistas y los procedimientos analíticos realizados a nivel de grupo son particularmente importantes.

c) Evaluar el proceso adoptado por la entidad para determinar la significatividad de la información a incluir en el EINF.

c.1 Al analizar la significatividad de la información para la entidad que elabora el EINF debe poner el énfasis en si la información suministrada u omitida y su nivel de desglose podría tener un impacto sobre la percepción de uno o más grupos de interés de la entidad y, o en su caso, sobre las decisiones concretas que toman dichos grupos de interés en base a dicha información. La dirección debe aplicar un proceso estructurado a fin de determinar qué información es significativa para los grupos de interés.

c.2 Adicionalmente a lo anterior, el profesional debe evaluar de forma independiente el resultado del proceso. Es esencial que todos los aspectos considerados como significativos sean tratados en el EINF con un nivel adecuado de exactitud y detalle.

c.3 El profesional, en su revisión final de las consideraciones empleadas para determinar la significatividad de la información, a los efectos del proceso seguido por la entidad para elaborar el EINF, y de las decisiones relevantes tomadas por la misma como resultado del proceso, debe concluir si el EINF conduce o puede conducir a error, por el hecho de obviar o enfatizar determinados temas, en cuyo caso debe evaluar los posibles impactos que esta

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

situación tendría en el informe de verificación, de acuerdo con lo indicado en el apartado VII Informe de verificación.

55. El profesional debe documentar adecuadamente el plan de trabajo. A estos efectos, el profesional debe preparar un programa escrito en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos del encargo. El profesional debe considerar también el momento de realización de los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros profesionales y, o en su caso, expertos.
56. Si el profesional utiliza el trabajo realizado por un experto, debe satisfacerse de que ese trabajo es adecuado para los objetivos del encargo, y, en concreto, deberá seguirse lo establecido en el apartado VI de la presente Guía de Actuación.

Evaluación de la materialidad

57. La materialidad, o importancia relativa, puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información que, bien individualmente o en su conjunto, y teniendo en cuenta las circunstancias del entorno, podría influir en las evaluaciones o juicios realizados por los grupos de interés o público objetivo de dicha información.
58. La consideración del concepto de materialidad por parte del profesional es una cuestión de juicio profesional, y se ve afectada por la percepción del mismo de las necesidades y expectativas del público objetivo en relación con la información a verificar. En este contexto, el profesional debe considerar en la definición de la materialidad no solo factores cuantitativos sino también cualitativos, basándose en su juicio profesional a la hora de establecer la importancia relativa de los factores considerados. Entre dichos factores cualitativos se puede considerar la interacción e importancia relativa de los aspectos o indicadores sobre los que se informa; las consideraciones específicas de la empresa en la manera de reportar la información, en aquellos casos en los que el criterio aplicable ofrezca cierta flexibilidad; la existencia de normativa o regulación que aplique a la información reportada; o la reformulación de información publicada en ejercicios anteriores, entre otros.
59. El profesional debe considerar la materialidad y los riesgos del encargo tanto en la planificación como a lo largo de la ejecución de su trabajo de verificación del EINF. En este sentido, y desde el punto de vista del profesional, la materialidad sirve de base para:
 - a) Determinar la naturaleza, el alcance y la extensión de las pruebas a realizar y de las evidencias soporte a solicitar;
 - b) Evaluar si la información sujeta a verificación está libre de errores significativos;
 - c) Validar que dicha información ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo al criterio de reporte utilizado.
60. El profesional, en función de las condiciones del encargo, determinará una materialidad global para los contenidos cuantitativos, en base a un porcentaje apropiado documentando las razones de su elección. En la práctica, orientativamente ese porcentaje se puede situar dentro un rango entre el 5% y el 10% de los indicadores cuantitativos, ya que normalmente cabe entender que incorrecciones por debajo del 5% de los indicadores cuantitativos sean inmateriales y que incorrecciones a partir de un 10% sean materiales. No obstante, siempre será necesario considerar los factores cualitativos que afectan a la información no financiera.
61. Adicionalmente, debido a la heterogeneidad existente en la información no financiera, la materialidad puede ser inferior en aquellos aspectos o indicadores sujetos a verificación que sean especialmente sensibles. Por ejemplo, es lógico que la información sobre la producción de residuos extremadamente peligrosos de una determinada empresa del sector industrial sea más importante para ciertos grupos de interés y que, consecuentemente, tenga un límite menor de

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

materialidad para errores u omisiones en esa información que para la información sobre las horas medias de formación de los empleados.

A este respecto, en estos casos, se recomienda definir una materialidad particular o específica, teniendo en cuenta una serie de variables tales como:

- a) Determinación de la relevancia de dichos aspectos o indicadores, tanto interna para la empresa como externa para sus grupos de interés y público objetivo (aquellos usuarios a los que va dirigido el EINF).
 - b) Sector o sectores de actividad al que pertenece la empresa (tomando como referencia los principales aspectos no financieros en diferentes industrias y sectores identificados por fuentes de referencia en el ámbito de la sostenibilidad como pueden ser el *Sustainability Accounting Standards Board* o los *GRI Sustainability Topics for Sectors*).
 - c) Juicio profesional en base a la experiencia y conocimiento del profesional sobre la empresa.
62. Por otra parte, la materialidad empleada para la ejecución del trabajo y determinar el alcance de las pruebas, será un porcentaje inferior a la materialidad global para cubrir el riesgo de agregación. Este porcentaje dependerá de las expectativas de incorrecciones que tenga el profesional. Y será un porcentaje menor en la medida en que se considere un entorno de control deficiente, alta rotación en los responsables de esta información, dispersión de la información o dificultades en el acceso a la misma.
63. Se considerará que una incorrección es trivial, si es inferior a un umbral entre el 5% y el 10% de la materialidad global previamente establecida, de forma que no se registrarán en el resumen de incorrecciones, las incorrecciones inateriales no corregidas por debajo de dicho límite.
64. En cuanto a las pruebas a llevar a cabo para verificar la información no financiera, el profesional deberá realizar una valoración de los riesgos de revisión asociados, con el objetivo de definir la tipología de pruebas a realizar y la extensión de las evidencias soporte a solicitar. Dicha valoración deberá estar basada en el conocimiento del profesional sobre la empresa y la experiencia previa en la realización de este tipo de encargos.
65. Cuando de las comprobaciones y pruebas de verificación realizadas por el profesional resulten incidencias que superen la materialidad de ejecución establecida para alguno de los aspectos o indicadores incluidos en el EINF, o existan limitaciones al alcance o incertidumbres asociadas a los mismos, el profesional habrá de plantearse si debe extender sus procedimientos de verificación y si las incidencias persisten deberá valorar la necesidad de emitir una conclusión con salvedades.

Entendimiento del control interno

66. El profesional deberá conocer y comprender el sistema de control implantado por la entidad en relación con el proceso de elaboración del EINF en el entorno de aseguramiento limitado, como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a realizar. Este análisis deberá realizarse en los niveles adecuados (a nivel consolidado o en las distintas entidades que forman el grupo a nivel individual).
67. Este control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los registros que generan la información no financiera son fidedignos y muestran información completa y precisa.
68. Los sistemas de control interno en relación con la información incluida en el EINF se encuentran, generalmente, menos desarrollados que los empleados para el control de la información

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

financiera. Esto significa que la revisión de sistemas tiene normalmente una utilidad menor en relación con el trabajo a realizar, que en el caso de una auditoría de cuentas.

69. El profesional debe centrar su trabajo inicial en la evaluación de cómo la dirección de la entidad controla los riesgos de su negocio.
70. El profesional deberá examinar si hay procedimientos adecuados para la obtención, el procesamiento y recopilación de la información a ser incluida en el EINF, y si el personal responsable de su supervisión y gestión trata de una forma adecuada esta información desde el punto de vista de su impacto social y ambiental.
71. Si el profesional establece que los sistemas de información relevantes no cumplen plenamente con los requerimientos de calidad, determinará las consecuencias para el encargo, investigando:
 - Si hay puntos débiles en el diseño o funcionamiento del sistema de información que necesitan ser comentados con la dirección o con el personal responsable de la supervisión.
 - Si como resultado de la realización de las pruebas adicionales, el profesional es capaz de obtener evidencia adecuada y suficiente.
72. Si el profesional considera que los elementos relevantes de control interno alcanzan una calidad aceptable y quiere utilizarlos para su trabajo, el profesional deberá obtener un conocimiento del diseño y funcionamiento de esos controles con el objeto de ser capaz de estimar el riesgo de control. Para obtener ese conocimiento, el profesional debe centrarse inicialmente en los controles empleados por la dirección de la entidad para sus propios propósitos, los denominados controles clave de gestión. El profesional puede también utilizar los conocimientos obtenidos al analizar el entorno de control y los controles internos relevantes y sistemas de información.
73. También deben mantenerse entrevistas con los miembros de la dirección responsables de las políticas de la entidad, centrando la atención en la supervisión interna del cumplimiento de la legislación, normativa, códigos de conducta, etc., que les aplica.
74. Si el profesional no puede confiar en los controles internos en los términos recogidos en el apartado 67 para soportar su trabajo, deberá aumentar el alcance de las pruebas de detalle.
75. El estudio y evaluación del control interno incluye la revisión de los sistemas de control interno de la entidad, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la misma, incluyendo los sistemas informáticos. Sin embargo, en un encargo de aseguramiento limitado no es necesario probar los controles internos, aunque sí entender su diseño y conocer su grado de implantación.
76. Para documentar la comprensión de los sistemas de control, debería tenerse en cuenta como mínimo lo siguiente:
 - Quién es responsable de cada aspecto en concreto.
 - Cómo se determina si los requerimientos son consistentemente alcanzados.
 - Si las medidas emprendidas por la entidad en caso de incumplimiento son adecuadas.

Naturaleza de las evidencias

77. Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre la información contenida en el EINF. El profesional debe utilizar su criterio profesional para establecer la naturaleza, momento y alcance de los procedimientos que realizará.

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

78. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. La adecuación es la medida de la calidad de la evidencia; esto es, su relevancia y fiabilidad. El profesional considerará la relación entre el tiempo y el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. No obstante, la dificultad o el coste que implica no constituyen por sí mismos una base sólida para obviar un proceso de obtención de evidencia para el cual no existe alternativa.
79. Si llegan a conocimiento del profesional una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el profesional debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales que le permitan concluir.
80. La evidencia se obtiene, a través de pruebas, mediante uno o más de los siguientes métodos:
- **Inspección:** La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros, así como en el examen de documentos, que en algunos casos puede incluir, si se considera necesario, la inspección física.
 - **Observación:** La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros.
 - **Indagación:** La indagación comprende preguntas para obtener información apropiada mediante entrevistas de las personas de dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos apropiados. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el profesional lo considera necesario.
 - **Confirmaciones:** Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros, así como la carta con las manifestaciones de la dirección de la entidad que elabora el EINF.
 - **Re-cálculos:** Los re-cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros de información y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.
 - **Procedimientos analíticos:** Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de las cantidades registradas con las expectativas desarrolladas por el profesional al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información.
81. Ejemplos de pruebas en detalle incluyen:
- Revisión de la documentación y datos que soportan la información. Esta documentación y datos pueden consistir en documentos internos y externos (como pueden ser facturas externas o mediciones realizadas por terceros).
 - Evaluación de las hipótesis y métodos utilizados para calcular la información relevante correspondiente.
 - Recálculo de ratios e indicadores.
82. Ejemplos de procedimientos analíticos son:
- Revisiones analíticas de resultados respecto a estándares disponibles, objetivos establecidos y análisis de tendencias.
 - Comparación con respecto a mejores prácticas o referentes del mercado (Benchmarks).
 - Revisión de la correspondencia entre los datos financieros, los indicadores de actividad y los datos de la INF.
83. Para la revisión de la información cualitativa, el profesional obtiene evidencia aplicando una combinación de procedimientos, lo cual a menudo implica:
- Realizar entrevistas con la alta dirección y los responsables de la supervisión interna.
 - Inspeccionar los documentos internos y externos y verificar hasta qué punto dichos documentos y datos proporcionan la evidencia suficiente para la información incluida en el

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

EINF.

- Evaluar cómo la dirección de la entidad que elabora el EINF gestiona la responsabilidad social corporativa y cómo se informa sobre ello.
- Examinar las actas de las reuniones del Consejo de Administración, la Comisión de Auditoría y demás órganos, comités o comisiones en el seno de la organización que pudieran tener un impacto sobre la INF, como son, por ejemplo, las reuniones relacionadas con las cuestiones ambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno.

84. Si el resultado de los procedimientos aplicados creara dudas al profesional en cuanto a la integridad o exactitud de la información incluida en el EINF, que le induzcan a pensar que éste pudiera contener errores u omisiones materiales, el profesional debe realizar los procedimientos adicionales necesarios para lograr una seguridad negativa o para confirmar que es necesaria la inclusión de una salvedad en el informe de verificación.
85. El profesional siempre debe evaluar la visión global que los lectores del EINF se pueden formar de su lectura, examinando si la información proporcionada puede inducir a conclusiones erróneas y si los temas tratados son suficientemente transparentes y completos.

Obtención adicional de evidencia

86. El profesional debe obtener una carta de manifestaciones firmada por, al menos, un responsable de la formulación del EINF (los administradores), en la que reconoce su responsabilidad sobre el contenido del mismo. La fecha de esta carta debe ser lo más cercana y nunca posterior a la fecha del informe de verificación, y no puede ser anterior a la fecha de la formulación del EINF.
87. En la carta de manifestaciones los administradores manifiestan que toda la información que considera materialmente relevante para los grupos de interés está incluida en el EINF. Dicha carta de manifestaciones también debe incluir la confirmación de que no se ha ocultado información al profesional y que desde la fecha de cierre del ejercicio al que se refiere el EINF hasta la fecha del informe de verificación, no ha ocurrido ningún acontecimiento que pudiera suponer la necesidad de realizar correcciones al EINF.
88. Entre otras manifestaciones escritas que se solicitan están las siguientes:
- Si se consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre la materia objeto de análisis. Por lo general se incluye en la manifestación escrita o se adjunta a ella un resumen de dichas partidas,
 - que son razonables las hipótesis significativas que se han utilizado para realizar cualquier estimación material;
 - que se han comunicado al profesional todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes o las que claramente no tendrán consecuencias.
89. El profesional considerará si, de conformidad con los términos u otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la dirección, al auditor de cuentas, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros. Entre las cuestiones que puede ser adecuado comunicar estarían un fraude o sospecha de fraude y la preparación sesgada de la información sobre la materia objeto de análisis.

Hechos posteriores

90. El profesional debe considerar el efecto, tanto en el EINF como en el informe de verificación, de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de verificación. El profesional no tiene responsabilidad de aplicar ningún procedimiento sobre el EINF después de la fecha del informe de verificación.

Otra información

91. Cuando los documentos que contienen el EINF y el informe de verificación sobre el mismo se publiquen conjuntamente con otra información (cuentas anuales, informe de gestión, informe anual, etc.), el profesional estudiará esa otra información con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información incluida en el EINF objeto de verificación o con el informe de verificación sobre este y, si al estudiar esa otra información, el profesional:
- identifica una incongruencia material entre esa otra información y la información del EINF o el informe de verificación sobre el citado estado;
 - llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información del EINF o el informe de verificación sobre el citado estado,

el profesional discutirá la cuestión con los representantes de la entidad que considere necesario (dirección, miembros del órgano de gobierno, comisión de auditoría, etc) y adoptará cualquier medida adicional según corresponda.

Entre las posibles medidas se encuentran, por ejemplo:

- Solicitar a la entidad que consulten a un tercero cualificado, tal como su asesor legal.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicarse con terceros (por ejemplo, con un regulador, con el auditor de cuentas).
- Retener el informe de verificación.
- Renunciar al encargo.
- Describir la incongruencia material en el informe de verificación.

Papeles de trabajo

92. La evidencia obtenida debe recogerse en los papeles de trabajo como justificación y soporte del trabajo efectuado. Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el profesional de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha tomado para formar su conclusión.
93. El profesional debe documentar los asuntos que son significativos en relación con la obtención de evidencias que soportan el informe de verificación y el hecho de que el trabajo ha sido realizado siguiendo las pautas establecidas en esta Guía de Actuación.
94. La cantidad, la forma y contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias y en función del juicio del profesional.
95. Los papeles de trabajo deben:
- Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo, así como de los medios por los que el profesional ha llegado a formar su conclusión.
 - Ser útiles para que el profesional pueda efectuar la obligatoria supervisión del trabajo del equipo.

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

- Ayudar al profesional en la ejecución de su trabajo.
- Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuros trabajos.
- Hacer posible que cualquier persona experimentada, sin relación previa con el encargo, pueda supervisar en todos sus aspectos esenciales la actuación realizada y comprenda la base de las principales decisiones que se tomaron y las conclusiones alcanzadas.

96. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- Las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas, así como el detalle de los procedimientos aplicados, como pueden ser recálculos o descripciones de las entrevistas realizadas.
- La persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo.
- La persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
- Las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la parte o partes apropiadas y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.
- Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética, incluido los de independencia, aplicables y el modo en que fueron resueltas.
- Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética, incluyendo los de independencia, que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la sociedad a la que pertenezca el profesional que firme el informe de verificación que sustente dichas conclusiones.
- Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento.
- La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

97. La NICC 1 requiere que el profesional o la sociedad a la que pertenezca el profesional que firme el informe de verificación, establezca políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de los encargos. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de verificación.

98. Aunque la normativa no incluye mención alguna al plazo de conservación y custodia de los papeles de trabajo generados en la ejecución del trabajo de verificación que soportan las conclusiones incluidas en el informe de verificación, considerando los plazos previstos en otros tipos de actuaciones profesionales, así como los plazos generales de responsabilidad civil se recomienda que el período de conservación y custodia de la documentación del encargo sea, con carácter general, de al menos 5 años a contar desde la fecha del informe de verificación.

99. Por último, se recuerda que el contenido de los papeles de trabajo está sujetos a la más estricta confidencialidad de acuerdo con las normas del Código IESBA, así como con la normativa mercantil aplicable por lo que el profesional deberá aplicar sobre los mismos sus políticas generales de custodia y secreto profesional.

VI. Uso de informes o trabajos de expertos

Experto del Profesional

100. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional, éste:

- a) Evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

los fines del profesional. En el caso de un experto externo del profesional, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto.

- b) Obtendrá conocimiento suficiente en el campo de especialización del experto del profesional. Para ello, alguno de los aspectos a considerar, pueden ser:
 - i. Si el campo de especialización de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para el encargo.
 - ii. Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
 - iii. Las hipótesis y los métodos, así como, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del profesional, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.
 - iv. La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto del profesional.
- c) Acordará con el experto del profesional la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto. Puede resultar adecuado incluir en el citado acuerdo cuestiones como las siguientes:
 - i. las funciones y responsabilidades respectivas del profesional y del experto;
 - ii. la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el profesional y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y
 - iii. la necesidad de que el experto del profesional cumpla los requerimientos de confidencialidad.
- d) Evaluará lo adecuado del trabajo del experto para los fines del profesional pudiendo considerar las siguientes cuestiones:
 - i. La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia;
 - ii. Si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y
 - iii. Si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

101. Si el profesional se refiere al trabajo de un experto del profesional en el informe de verificación, la redacción de ese informe no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional sobre la conclusión que se expresa en ese informe.

Experto de la Organización

102. Si la información a utilizar como evidencia se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la Organización, el profesional, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para sus fines:

- a) Evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto.
- b) Obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto.
- c) Evaluará lo adecuado del trabajo de dicho experto como evidencia.

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

Los aspectos mencionados en el apartado 100 en relación con el experto del profesional pueden también proporcionar orientaciones útiles con respecto a la utilización de trabajo realizado por el experto de la organización.

VII. Informe de verificación

Aspectos a considerar

103. El informe de verificación debe presentarse por escrito y contener una expresión clara de la conclusión del profesional sobre si, sobre la base de los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida, ha llegado a su conocimiento alguna o algunas cuestiones que le lleven a pensar que el EINF no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, conforme a los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios definidos por los Administradores para cada materia objeto de reporte. Dicha conclusión debe estar debidamente fundada en el trabajo realizado.

En este sentido, el profesional debe evaluar y concluir si ha obtenido la evidencia necesaria para alcanzar y soportar una conclusión expresada en términos de seguridad negativa y, consecuentemente, la emisión del informe de verificación correspondiente.

Contenido del informe de verificación

Un informe de verificación debería contener, al menos, los siguientes elementos básicos:

104. **Título:** el título debe indicar claramente que el informe es un informe de verificación que ha sido preparado por un profesional independiente.

El título ayuda a identificar la naturaleza del encargo realizado y del informe emitido y a distinguirlo de informes emitidos por otros profesionales que no se encuentren sometidos a las mismas normas profesionales, de ética, incluido independencia, que las contempladas en esta Guía y a las normas emitidas por la IFAC aplicables a este tipo de encargos.

105. **Destinatario:** el destinatario del informe debe ser a los accionistas de la entidad que ha contratado los servicios y aceptado los términos de la carta de encargo.

106. **Fecha:** la fecha del informe no será anterior a la fecha en la que el profesional haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión. Dicha fecha no podrá ser en ningún caso anterior a la fecha de formulación del EINF por los Administradores de la entidad.

107. **Objeto de la verificación:** Debe identificarse con claridad:

- a) La información revisada.
- b) La Sociedad o Grupo al que se refiere.
- c) El periodo revisado.
- d) Los estándares y, o en su caso, criterios aplicados en su preparación por la organización informante.

Para la definición de los criterios aplicados, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor, las entidades obligadas a la formulación del EINF deberán utilizar especialmente criterios de estándares que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares de Global Reporting Initiative, debiendo mencionar en el EINF el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia.

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

El profesional debe asegurarse de que dichos criterios son publicados conjuntamente con el EINF, preparado por la organización informante y con el informe de verificación e incluir en el informe de verificación una referencia a los criterios utilizados por la entidad en la preparación del EINF.

En el supuesto de que la organización informante incluya información adicional a la requerida por la normativa mercantil en vigor en la materia que, o bien no sea verificable por no contar con un estándar de elaboración adecuado, o bien no sea objeto de verificación por no haber sido contratado como parte del servicio de verificación, el profesional deberá incluir en su informe un párrafo que permita la perfecta identificación del alcance del trabajo realizado y qué parte de la información contenida en el EINF no ha sido objeto de verificación. En consecuencia, en el informe se incluirá el siguiente párrafo de delimitación de alcance:

“El contenido del EINF incluye información adicional a la requerida por la normativa mercantil vigente en materia de información no financiera que no ha sido objeto de nuestro trabajo de verificación. En este sentido, nuestro trabajo se ha limitado exclusivamente a la verificación de la información identificada en la tabla XXX incluida en el EINF adjunto”.

Este mismo párrafo será asimismo aplicable, con las adaptaciones de nomenclatura necesarias, a aquellas situaciones en las que el EINF se publique de forma integrada en un documento superior (Informe de Gestión Integrado o similar) cuando no pueda ser claramente separado o separable del documento superior.

En el supuesto de que la entidad haya formulado el EINF de acuerdo a criterios de estándares distintos a GRI, el profesional deberá concluir sobre si el estándar aplicado y los criterios son adecuados para el fin perseguido. Esta evaluación debe realizarse inicialmente cuando se evalúe la aceptación del encargo, de forma que, si los estándares y criterios para la elaboración del EINF no son adecuados de forma significativa para la elaboración, divulgación y representatividad de la información, el profesional no habrá aceptado un encargo en estas circunstancias.

No obstante, si tras dicha aceptación, ya en el momento de ejecución del trabajo, se pone de manifiesto que los estándares y criterios utilizados por la entidad no son adecuados para todos los aspectos relativos a alguna de las cuestiones, el profesional evaluará las circunstancias concretas del encargo, cliente, propósito perseguido y uso previsto con el fin de alcanzar una conclusión respecto a la forma de actuar, pudiéndose plantear las siguientes alternativas:

- a) Incluir en el propio informe las oportunas salvedades derivadas de las mencionadas circunstancias (estimaciones incorrectas, información parcial o referida exclusivamente a una parte de la entidad o del Grupo, indicadores para los que no se dispone de información, etc.), emitiendo en consecuencia una conclusión con salvedades, o.
- b) Si el problema detectado es tan significativo, se planteará si puede concluir de forma adversa o, en su caso, es necesario expresar una conclusión denegada por no poder alcanzar una conclusión sobre el EINF. En este último caso, es decir, cuando no se puede expresar una conclusión sobre el EINF tomado en su conjunto, también sería posible emitir una comunicación de uso restringido para la dirección de la entidad en la que se informe de las circunstancias que obligan a interrumpir la prestación del servicio y de los resultados obtenidos hasta ese momento, de forma que no se emita informe alguno sobre la información preparada por la entidad.

108. Responsabilidades de las partes: debe identificarse el encargado de la preparación de la INF y sus responsabilidades, así como la responsabilidad del profesional. En el caso de que la organización informante presente cifras comparativas y el profesional sólo hubiera revisado las

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

cifras correspondientes a un ejercicio (bien por tratarse del primer ejercicio en que se verifica el EINF, o bien porque en el ejercicio anterior fue verificado por otros profesionales) el profesional deberá mencionar este hecho en el informe, modificando la redacción del primer párrafo sobre su responsabilidad. Para la primera vez que es obligatoria la verificación el párrafo sería como sigue:

“Nuestra responsabilidad es expresar nuestras conclusiones en un informe de verificación independiente de seguridad limitada basándonos en el trabajo realizado que se refiere exclusivamente al ejercicio 20xx. Los datos correspondientes a ejercicios anteriores [no estaban sujetos a la verificación prevista en la normativa mercantil vigente]”.

109. **Manifestación sobre el cumplimiento de:** los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código IESBA y la sujeción a un sistema de control de calidad de acuerdo con la NICC1 por parte del profesional.
110. **Criterio aplicado por el profesional:** identificación del estándar o estándares usados por el profesional en su verificación. En aplicación de la presente Guía deberá mencionarse que el trabajo se ha realizado de acuerdo con los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 Revisada en vigor, “Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica” (NIEA 3000 R) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y con la Guía de Actuación sobre encargos de verificación del EINF emitida por el ICJCE.
111. **Resumen del trabajo realizado:** debe indicarse un resumen de los procedimientos de verificación que se aplican en este tipo de servicios de verificación. Asimismo, debe especificarse que en un trabajo de seguridad limitada los procedimientos llevados a cabo varían en su naturaleza y momento de realización, y tienen una menor extensión, que los realizados en un trabajo de seguridad razonable y, por lo tanto, la seguridad que se obtiene es sustancialmente menor. Este párrafo del informe suele presentar una redacción estandarizada sobre la que no se realizan modificaciones
112. **Limitaciones de uso y distribución:** se explicitará la finalidad del informe que en este caso será dar respuesta a lo establecido en la normativa mercantil vigente en España.
113. **Conclusión del profesional en base al trabajo realizado:** la conclusión debe expresarse en términos de seguridad negativa y podrá ser no modificada o favorable (sin salvedades) o modificada (con salvedades, adversa o denegada (véase apartado de Conclusiones)), dependiendo de los resultados de las pruebas realizadas y de la evidencia recogida en la ejecución del trabajo.
114. **Fundamento de la conclusión modificada:** en su caso, en este apartado el profesional deberá incorporar las explicaciones sobre las cuestiones que originan la modificación de la conclusión (es decir, las salvedades ya sean por limitación al alcance o por incorrección de la información).
115. **Identificación del profesional:** nombre de la firma a la que pertenece el profesional responsable del informe y del profesional responsable del informe.

Conclusiones

116. Las conclusiones del profesional deben estar basadas en el trabajo realizado y finalmente se comunicarán a la entidad y a los usuarios potenciales a través del informe escrito de verificación en el que se expresará una conclusión en términos de seguridad negativa. Los posibles tipos de conclusión son los siguientes:
 - a. Conclusión no modificada o favorable (sin salvedades): cuando el profesional ha obtenido evidencias que soportan la emisión de una conclusión sin salvedades, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

“Basándonos en los procedimientos realizados en nuestra verificación y en las evidencias que hemos obtenido no se ha puesto de manifiesto aspecto alguno que nos haga creer que el EINF de ABC correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados, así como aquellos otros criterios descritos, de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXX del citado Estado”.

En el Anexo de esta Guía de Actuación se incluye a efectos orientativos un ejemplo del informe de verificación independiente del EINF con conclusión favorable.

- b. Conclusión con salvedades debido a:
- i. Incorrecciones materiales en la información objeto del encargo: por criterios inadecuados para la materia, o aplicados incorrectamente, o información omitida u errónea, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

“Basándonos en los procedimientos realizados y en las evidencias que hemos obtenido, excepto por los efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no se ha puesto de manifiesto aspecto adicional alguno que nos haga creer que el EINF de ABC correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados, así como aquellos otros criterios descritos, de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXX del citado Estado”.

- ii. Limitaciones al alcance materiales: cuando el profesional tenga limitaciones en el alcance que le impidan desarrollar los procedimientos planificados, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

“Basándonos en los procedimientos realizados y en las evidencias que hemos obtenido, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no se ha puesto de manifiesto aspecto adicional alguno que nos haga creer que el EINF de ABC correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados, así como aquellos otros criterios descritos, de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXX del citado Estado”.

- c. Conclusión desfavorable o adversa: cuando el EINF contiene correcciones muy significativas, bien sea por criterios inadecuados para la materia o aplicados incorrectamente o por que se presenta con omisiones muy relevantes o porque el sesgo de la información sobre la materia es material y generalizado, la conclusión debe expresarse en los siguientes términos:

“Debido a la significatividad de la(s) cuestión(nes) descrita(s) en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable” el EINF de ABC correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados, así como aquellos otros criterios descritos, de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXX del citado Estado”.

- d. Conclusión denegada: cuando las limitaciones al alcance sean tan relevantes que, en opinión del profesional, no permitan obtener las evidencias suficientes para soportar una conclusión sobre el EINF en su conjunto. En este supuesto, el profesional evaluará a la luz de las circunstancias si abandonar el encargo de acuerdo con lo indicado en el

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

apartado 107. En el caso de que finalmente se emita un informe con una conclusión denegada, el informe incluirá las siguientes modificaciones:

Primer párrafo:

“De acuerdo con el artículo 49 del Código de Comercio hemos sido contratados para realizar la verificación, con el alcance de seguridad limitada, del Estado de Información No Financiera adjunto (en adelante EINF) correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de XX de XXX de ABC (y sociedades dependientes)(en adelante ABC o la entidad o el Grupo) que forma parte del Informe de Gestión de ABC (y sociedades dependientes).

Párrafo de Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar nuestras conclusiones en un informe de verificación independiente de seguridad limitadas basándonos en el trabajo realizado. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo “Fundamento de la denegación de conclusión” no hemos podido obtener evidencia que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una conclusión en términos de seguridad”.

Párrafo de conclusión

“Como resultado de nuestra verificación, y debido a la significatividad de la(s) cuestión(nes) descrita(s) en el párrafo “Fundamento de la denegación de conclusión”, no podemos expresar ningún tipo de seguridad sobre el EINF de ABC (y sociedades dependientes) correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX”.

VIII. EINF Complementario o de contenido parcial

117. De acuerdo con la Consulta publicada por el ICAC titulada “sobre determinadas cuestiones relacionadas con el ámbito de aplicación de la obligación de publicar el EINF”, la dispensa de presentar el EINF como sociedad dependiente de un grupo que cumpla los requisitos previstos en el artículo 262.5 del TRLSC es posible aun cuando la sociedad dominante se encuentre radicada fuera de España, ya sea en la UE o fuera de ella, siempre que dicha sociedad dominante publique INF con el contenido definido en los artículos 19.bis.1 y 29.bis.1 de la Directiva 2014/95/UE. No obstante, la sociedad española estará obligada a publicar información no financiera con el contenido completo contemplado en el artículo 49.6 del Código de Comercio, por lo que, si no se proporcionase dicha información en el EINF consolidado, la sociedad española estaría obligada a elaborar en España un estado de información no financiera que incluya dicha información complementaria exigida por la normativa española en comparación con la requerida en los artículos 19.bis.1 y 29.bis.1 de la Directiva. Esta conclusión es igualmente aplicable a las dispensas de subgrupos españoles que se integran en un grupo superior radicado fuera de España.
118. Habida cuenta de que la citada consulta concluye asimismo sobre la obligación de someter a verificación por parte de un verificador independiente el EINF que las sociedades a nivel individual estuvieran obligadas a publicar, dicho EINF complementario o de contenido parcial estaría, asimismo, sujeto a dicha obligación de verificación.
119. La situación planteada presenta en la práctica una problemática especial de cara a la realización de las labores de verificación, ya que el profesional deberá obtener la documentación del análisis realizado por la entidad:
- a. para acogerse a la dispensa indicada,
 - b. para determinar cuál sería la información complementaria que en el caso concreto sería de aplicación considerando entre otros factores no sólo la información específica

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

requerida por la normativa del país en el que se encuentra radicado el grupo sino también la información concreta que el grupo publica incluyendo el análisis de materialidad realizado por éste en el proceso de publicación, con el fin de determinar el alcance concreto en cuanto a información que deberá contener el EINF complementario o de contenido parcial que la sociedad española estaría obligada a publicar en España.

120. Los resultados del análisis realizado por la entidad deberán estar incluidos en el propio EINF complementario formulado. En este caso, es altamente recomendable que la tabla que se incluya en el EINF complementario, mencionada en el apartado 19, identifique aquellos contenidos requeridos por la ley que no se incluyen en dicho estado por estar recogidos en el EINF consolidado correspondiente.
121. El profesional que haya sido contratado para realizar la verificación del EINF complementario en ningún caso tendrá responsabilidad de verificación del contenido del EINF consolidado ya que el mismo es formulado por una persona jurídica distinta de la que contrató sus servicios y se encuentra sometida a otra jurisdicción y marco normativo. El EINF consolidado será, en su caso, objeto de verificación atendiendo al contenido del marco normativo aplicable al Grupo responsable de su formulación.
122. En este sentido, el informe de verificación de la sociedad o subgrupo dispensado parcialmente deberá incluir un párrafo delimitando adecuadamente el alcance de la verificación que se situaría como segundo párrafo en el modelo incluido en el Anexo cuya redacción orientativa podría ser:

“Tal y como se indica en la Nota XX el Grupo/ la Sociedad ABC se ha acogido a la dispensa recogida en el art. 49.6 del Código de Comercio / 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital por integrar parte de su información no financiera en el EINF del Grupo DEF radicado en XXXXXX al cual pertenece. Con el fin de cumplir con las obligaciones mercantiles en materia de publicación de información no financiera en vigor, Grupo / ABC ha formulado el EINF complementario/ con información parcial adjunto, en el que se incluye, de acuerdo con el análisis realizado por ABC descrito en el apartado ZZZZ, la información complementaria exigida por el artículo 49.6 del Código de Comercio en comparación con la requerida en los artículos 19. Bis 1 y 29. Bis1 de la Directiva 2014/95/UE. Nuestro trabajo se ha limitado exclusivamente a la verificación, a partir del citado análisis de los contenidos, del EINF complementario adjunto, sin que hayamos realizado procedimiento de verificación alguno sobre la información integrada en el EINF consolidado del Grupo DEF”.

123. Asimismo, el párrafo de conclusión del informe debería modificarse con el objetivo de recoger adecuadamente las circunstancias concretas del encargo. La redacción orientativa del mismo podría ser:

“Basándonos en los procedimientos realizados en nuestra verificación y en las evidencias que hemos obtenido no se ha puesto de manifiesto aspecto alguno que nos haga creer que los contenidos del EINF complementario de ABC correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de XXXXX de XXXX no han sido preparados, en todos los aspectos significativos, siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados, así como aquellos otros criterios descritos de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXXX del citado Estado. El contenido del citado Estado complementario ha sido determinado por ABC de acuerdo con el análisis realizado por comparación entre la información no financiera exigida por el artículo 49.6 del Código de Comercio y la prevista en los artículos 19. Bis1 y 29. Bis 1 de la Directiva 2014/95/UE. ABC ha determinado que ésta última será incluida en el EINF consolidado del Grupo DEF al que la misma pertenece, por lo que el EINF complementario adjunto no incluye la totalidad del contenido recogido por la normativa mercantil vigente”.

ANEXO: Ejemplo Orientativo de Informe de Verificación Independiente del Estado de la Información No Financiera

INFORME DE VERIFICACIÓN INDEPENDIENTE DEL ESTADO DE INFORMACION NO FINANCIERA (CONSOLIDADO) DE ABC (Y SOCIEDADES DEPENDIENTES) DEL EJERCICIO 201X

A los accionistas de ABC:

De acuerdo al artículo 49 del Código de Comercio hemos realizado la verificación, con el alcance de seguridad limitada, del Estado de Información No Financiera (*Consolidado*) [adjunto]⁹ (en adelante EINF) correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX, de ABC (y sociedades dependientes) (en adelante ABC o la entidad o el Grupo) que forma parte del Informe de Gestión [adjunto]¹⁰ de ABC o la entidad/Grupo.

[En su caso] El contenido del [EINF/del Informe de Gestión]¹¹ incluye información adicional a la requerida por la normativa mercantil vigente en materia de información no financiera que no ha sido objeto de nuestro trabajo de verificación. En este sentido, nuestro trabajo se ha limitado exclusivamente a la verificación de la información identificada en la tabla XXX incluida en el [EINF/Informe de Gestión] adjunto.¹²

Responsabilidad de los Administradores

La formulación del EINF incluido en el Informe de Gestión de ABC/Grupo, así como el contenido del mismo, es responsabilidad de los Administradores de ABC. El EINF se ha preparado de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los *Sustainability Reporting Standards* de *Global Reporting Initiative* (estándares GRI) seleccionados/[en su caso] así como aquellos otros criterios/[en su caso] descritos de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXX del [citado Estado/Informe de Gestión].

Esta responsabilidad incluye asimismo el diseño, la implantación y el mantenimiento del control interno que se considere necesario para permitir que el EINF esté libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Los administradores de ABC son también responsables de definir, implantar, adaptar y mantener los sistemas de gestión de los que se obtiene la información necesaria para la preparación del EINF.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido con los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, por sus siglas en inglés) que está basado en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) y mantiene, en consecuencia, un sistema global de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

El equipo de trabajo ha estado formado por profesionales expertos en revisiones de Información no Financiera y, específicamente, en información de desempeño económico, social y medioambiental.

Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar nuestras conclusiones en un informe de verificación independiente de seguridad limitada basándonos en el trabajo realizado¹³. Hemos llevado a cabo nuestro trabajo de acuerdo con

⁹ En el caso de que el EINF sea un capítulo separable del Informe de Gestión y por tanto el informe de verificación se emita sobre el EINF que se adjuntará al mismo. Aplicable también a situaciones en las que el EINF sea un documento separado del Informe de Gestión aun cuando se haya realizado en este la incorporación por referencia a la que se refiere la normativa en vigor. En otros supuestos eliminar la palabra adjunto.

¹⁰ En el caso de que el EINF sea una parte integrante no separable del Informe de Gestión y por tanto el informe de verificación se tenga que emitir sobre el contenido del Informe de Gestión en su conjunto. En otros casos se eliminará la palabra adjunto.

¹¹ Según se emita el informe de verificación acompañado del EINF o del Informe de Gestión de acuerdo con lo indicado anteriormente

¹² En aquellos supuestos en los que el EINF no incluya información adicional a la requerida por la normativa mercantil en vigor o toda la información contenida en el EINF o en el Informe de Gestión, según corresponda haya sido sometida a verificación el párrafo será eliminado por no resultar de aplicación.

¹³ Para la primera vez que es obligatoria la verificación el párrafo sería como sigue:

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 Revisada en vigor, “Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica” (NIEA 3000 Revisada)) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y con la Guía de Actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera emitida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

En un trabajo de seguridad limitada los procedimientos llevados a cabo varían en su naturaleza y momento de realización, y tienen una menor extensión, que los realizados en un trabajo de seguridad razonable y, por lo tanto, la seguridad que se obtiene es sustancialmente menor.

Nuestro trabajo ha consistido en la formulación de preguntas a la Dirección, así como a las diversas unidades de ABC que han participado en la elaboración del EINF, en la revisión de los procesos para recopilar y validar la información presentada en el EINF y en la aplicación de ciertos procedimientos analíticos y pruebas de revisión por muestreo que se describen a continuación:

- Reuniones con el personal de ABC/Grupo para conocer el modelo de negocio, las políticas y los enfoques de gestión aplicados, los principales riesgos relacionados con esas cuestiones y obtener la información necesaria para la revisión externa.
- Análisis del alcance, relevancia e integridad de los contenidos incluidos en el EINF del ejercicio 20XX en función del análisis de materialidad realizado por ABC/Grupo y descrito en el apartado XXX, considerando contenidos requeridos en la normativa mercantil en vigor.
- Análisis de los procesos para recopilar y validar los datos presentados en el EINF del ejercicio 20XX.
- Revisión de la información relativa a los riesgos, las políticas y los enfoques de gestión aplicados en relación a los aspectos materiales presentados en el EINF del ejercicio 20XX.
- Comprobación, mediante pruebas, en base a la selección de una muestra, de la información relativa a los contenidos incluidos en el EINF del ejercicio 20XX y su adecuada compilación a partir de los datos suministrados por las fuentes de información.
- Obtención de una carta de manifestaciones de los Administradores y la Dirección.

(Fundamento de la conclusión con salvedades

En su caso, en este apartado intermedio se incorporarán las explicaciones sobre la(s) cuestión(es) materiales que origina(n) la(s) salvedad(es), sea(n) por limitación al alcance o por incorrección de la información, incluyendo las omisiones. En aquellos supuestos en los que el volumen de las salvedades, bien por limitaciones al alcance en la aplicación de los procedimientos que el verificador considera necesarios para alcanzar una conclusión, o bien por incorrecciones de la información contenida en el EINF, incluyendo omisiones o presentación parcial de información, sean elevadas se podrá incluir en este apartado una explicación sobre la naturaleza de las mismas referenciando el detalle de éstas a un Anexo al informe de verificación que en todo caso deberá ser parte integrante del mismo con el fin de facilitar la lectura global del mismo. En todo caso el Anexo al que se hace referencia deberá ser distinto de cualquier tabla de contenido que la entidad objeto de verificación incluya en el EINF para la identificación de información, indicadores, criterios de reporte, alcance de la verificación, etc.)

Conclusión (sin salvedades)

Basándonos en los procedimientos realizados en nuestra verificación y en las evidencias que hemos obtenido no se ha puesto de manifiesto aspecto alguno que nos haga creer que el EINF de ABC/Grupo correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados */[en su caso]* así como aquellos otros criterios */[en su caso]* descritos de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXX del *[citado Estado/Informe de Gestión]*.

Conclusión con salvedades¹⁴

Basándonos en los procedimientos realizados y en las evidencias que hemos obtenido, excepto por los efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no se ha puesto de manifiesto aspecto adicional alguno que nos haga creer que el EINF de ABC/Grupo correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados */[en su caso]* así como aquellos otros criterios descritos */[en su caso]* de

“Nuestra responsabilidad es expresar nuestras conclusiones en un informe de verificación independiente de seguridad limitada basándonos en el trabajo realizado que se refiere exclusivamente al ejercicio 20xx. Los datos correspondientes a ejercicios anteriores [no estaban sujetos a la verificación prevista en la normativa mercantil vigente].

¹⁴ En el caso de que haya que emitir una conclusión adversa o denegada considerar el contenido del apartado 116 así como la NIEA 3000 R A188 y ss.

Guía de actuación sobre encargos de verificación del EINF

acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla XXX del [*citado Estado/Informe de Gestión*].

Uso y distribución

Este informe ha sido preparado en respuesta al requerimiento establecido en la normativa mercantil vigente en España, por lo que podría no ser adecuado para otros propósitos y jurisdicciones.

Nombre de la firma

Nombre del profesional firmante