

Guía de Actuación

Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera

(Cuentas anuales individuales
y cuentas anuales consolidadas)

Diciembre 2019



economistas

Consejo General

EC **economistas** contables



economistas

Consejo General

REA **auditores**

**Esta Guía de Actuación ha sido elaborada por el Departamento Técnico
y aprobada por el Comité de Normas y Procedimientos del REA Auditores
del Consejo General de Economistas de España**

Diciembre de 2019

Esta guía se ha elaborado para su utilización por los miembros de REA Auditores; aquellos terceros que decidan utilizarla solo podrán hacerlo con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse para fines profesionales. Queda prohibida la copia, distribución, reproducción total o parcial de la misma por cualquier medio por parte de de terceros que no sean miembros de REA Auditores, salvo autorización expresa y por escrito de este.

ÍNDICE

I. Introducción	05
1. Normativa	05
2. Propósito de esta guía	06
3. Definiciones	06
4. Estado de información no financiera (EINF)	07
5. Naturaleza del encargo	10
6. Objetivos y alcance del encargo de verificación	11
II. Aceptación y continuidad del encargo	13
1. Condiciones para aceptar el encargo	13
2. Análisis de los criterios aplicables	14
3. Requerimientos de ética y control de calidad	15
4. Acuerdo de los términos del encargo	17
III. Planificación y Ejecución del encargo	18
1. Consideraciones generales	18
2. Planificación	18
3. Materialidad o importancia relativa	19
4. Contenido del EINF (materia subyacente)	20
5. Control interno	20
6. Obtención de evidencia	21
7. Uso de experto del profesional y de experto de la entidad	22
8. Carta de manifestaciones	23
9. Hechos posteriores	24
10. Otra información	24
11. Documentación y papeles de trabajo	25
IV. Informe de verificación	27
1. Evaluación de la evidencia obtenida	27
2. Contenido del informe	27
3. Conclusiones no modificadas y modificadas	29
4. Informe sobre EINF complementario	31
ANEXO: Ejemplo orientativo de informe de verificación	33

1. Normativa

- 1.1 La divulgación de información no financiera 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. En este contexto, la divulgación de información no financiera contribuye a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad.

De acuerdo con ello, el Parlamento Europeo instó a la Comisión a presentar una propuesta legislativa sobre divulgación de información no financiera por parte de las empresas, que gozara de suficiente flexibilidad para tener en cuenta la naturaleza multidimensional de la responsabilidad social de las empresas y la diversidad de políticas aplicadas por ellas, y que tuviera al mismo tiempo un nivel suficiente de comparabilidad que respondiera a las necesidades de los inversores y otras partes interesadas, así como a la necesidad de ofrecer a los usuarios un acceso sencillo a la información sobre las repercusiones de las empresas en la sociedad.

De acuerdo con el mandato anterior, en 2014 se publicó la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, *por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos*, que tiene como objetivo identificar riesgos para mejorar la sostenibilidad y aumentar la confianza de los inversores, los consumidores y la sociedad en general y, para ello, incrementar la divulgación de información no financiera, como pueden ser los factores sociales y medioambientales.

- 1.2 De acuerdo con lo anterior, y con la mencionada directiva, determinadas empresas deben preparar un Estado de Información No Financiera (EINF) que contenga información relativa, por lo menos, a cuestiones medioambientales y sociales, así como al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, y otros aspectos de información sobre la empresa.
- 1.3 En España, la obligación de divulgación de información no financiera y sobre diversidad, por parte de determinadas entidades y grupos, se introdujo mediante el Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, que vino a trasponer a nuestra normativa la mencionada Directiva 2014/95/UE, modificando el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas (*véase Comunicación del Departamento Técnico nº 88 de noviembre 2017*); posteriormente, se aprobó la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, *por la que se modifica el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad*, que amplía el alcance e información requerida por el Real Decreto, y proporciona mayor concreción sobre el contenido del Estado de Información no Financiera (EINF) que el previsto en aquel (*véanse Comunicaciones del Departamento Técnico nº 93 y 94 de Enero 2019*).
- 1.4 El artículo 49.6 del Código de Comercio, modificado por la mencionada Ley 11/2018, regula el contenido del EINF y, además, exige que sea verificado por un *prestador inde-*

pendiente de servicios de verificación (en adelante, el profesional); en este sentido, y teniendo en cuenta que no existe una regulación específica de los distintos aspectos que debe cubrir dicha verificación, desde el Comité de Normas y Procedimientos (CNP) del REA Auditores se ha considerado conveniente la elaboración de la presente Guía de Actuación al objeto de recoger pautas comunes en la prestación de este servicio por parte de los miembros de nuestra Corporación.

- 1.5 En la consulta publicada por el ICAC el 12 de febrero de 2019, en relación con las condiciones que debe reunir el verificador del EINF, en aplicación de lo establecido en la Ley 11/2018, y sobre si éste podría ser el auditor de cuentas anuales de la sociedad, se concluye que *“... en la actualidad no se encuentran reguladas las condiciones que deben reunir quienes realicen la verificación del estado de información no financiera a que se refiere el artículo 49.6 del Código de Comercio, por lo que, hasta tanto se apruebe la regulación específica de los distintos aspectos de dicha verificación, ésta podrá realizarse por el auditor de cuentas u otras personas con características o conocimientos adecuados para ejercer tal función, y sin que exista impedimento desde el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para que dicha verificación sea efectuada por el auditor de las cuentas anuales de la entidad en cuestión.”*

2. Propósito de esta guía

- 2.1 De acuerdo con lo indicado en el apartado 1.4 anterior, esta guía se emite con el objeto de servir de orientación a los miembros de la Corporación que reciban el encargo de verificación del EINF (individual y/o consolidado); para ello, se ha tomado como referencia la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento¹, ISAE 3000 (Revised) *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, 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*).
- 2.2 Desde 2014, la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa e Informes Integrados (Comisión RSC e II) de REA Auditores, ha venido publicando distintas comunicaciones relativas a la ISAE 3000 (Revisada), enfocadas a la verificación de Informes de Sostenibilidad e Información sobre Responsabilidad Social Corporativa (RSC), que también pueden ser consultadas junto con esta guía.

3. Definiciones

A los efectos de esta guía, los siguientes términos tienen el significado que figura a continuación:

- **Equipo del encargo:** 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

1. International Standard on Assurance Engagements (ISAE), en su término original en inglés.

con el encargo. Se excluyen los expertos externos del profesional contratados por la firma o por una firma de la red.

- **Criterios aplicables (Estándares y criterios para la elaboración del EINF):** Referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. El EINF se elaborará de acuerdo con los contenidos exigidos por la legislación mercantil en vigor, que incluye las características mínimas que deben cumplir los estándares y criterios que pueden utilizarse en la formulación del citado estado. Debido a la flexibilidad y discrecionalidad que se permite a los administradores a la hora de definir estos criterios, el EINF deberá indicar de forma expresa los criterios seguidos, los cuales, a su vez, deben ser públicos y estar basados en un estándar de información internacional reconocido que deberá ser mencionado expresamente en el EINF, también se podrán utilizar criterios propios siempre que no exista un estándar reconocido adecuado para una materia en concreto. En cualquier caso, la información presentada debe ser precisa, comparable y verificable.
- **Escepticismo profesional:** Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones y una valoración crítica de la evidencia.
- **Experto del Profesional:** Persona o entidad especializada en un campo distinto al de los encargos de seguridad, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el profesional para facilitar-le 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 o de una firma de la red) o externo.
- **Experto de la Entidad:** Persona o entidad, contratadas o pertenecientes a la entidad informante, cuyo trabajo se utiliza para ayudar en la preparación del EINF.
- **Información sobre la materia objeto de análisis:** El resultado de la evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis, esto es, el EINF de acuerdo con los contenidos de la normativa mercantil vigente, siguiendo los criterios de los estándares seleccionados para cada materia.
- **Materia subyacente objeto de análisis:** Información no financiera de acuerdo con los contenidos establecidos en el artículo 49.6 del Código de Comercio.

4. Estado de información no financiera (EINF)

- 4.1 EL EINF, requerido por la Ley 11/2018, debe contener la información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la entidad (o *del grupo de sociedades, en el caso del EINF consolidado*) 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 adoptadas 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.

El EINF, de acuerdo con la mencionada ley, incluirá:

- a) Una breve **descripción del modelo de negocio de la sociedad (o del grupo) que incluirá** descripciones del entorno empresarial, la organización y estructura de la sociedad, mercados en los que opera, objetivos y estrategias, y los principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución.
- b) Una **descripción de las políticas** que aplica la sociedad (o el grupo) respecto a dichas cuestiones, que incluirá los procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de riesgos e impactos significativos y de verificación y control, incluyendo las medidas adoptadas.
- c) Los **resultados de esas políticas**, debiendo incluir indicadores clave de resultados no financieros pertinentes que permitan el seguimiento y evaluación de los progresos y que favorezcan la comparabilidad entre sociedades y sectores, de acuerdo con los marcos nacionales, europeos o internacionales de referencia utilizados para cada materia. Se utilizarán especialmente estándares que puedan ser generalmente aplicados y cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia, como los estándares del *Global Reporting Initiative (GRI)*, u otros estándares internacionales reconocidos, debiendo mencionar en el informe el marco para cada materia.
- d) **Principales riesgos relacionados** con esas cuestiones vinculados a las actividades del grupo, entre ellas, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo el grupo gestiona dichos riesgos, explicando los procedimientos utilizados para detectarlos y evaluarlos, e informando sobre los impactos detectados, en particular sobre los principales riesgos a corto, medio y largo plazo.

4.2 Las cuestiones sobre las que se incluirá información en el EINF son:

- **Medioambientales** (contaminación, economía circular y prevención y gestión de residuos, uso sostenible de los recursos, cambio climático y protección de la biodiversidad);
- **Sociales y relativas al personal** (empleo, organización del trabajo, salud y seguridad, relaciones sociales, formación, accesibilidad universal de las personas con discapacidad, e igualdad);
- **Sobre el respeto de los derechos humanos** (procedimientos de diligencia debida en materia de derechos humanos, prevención de riesgos de vulneración de derechos humanos y medidas para gestionarlos y mitigarlos, así como denuncias en caso de vulneración, promoción y cumplimiento de las disposiciones de la Organización Internacional del Trabajo relacionadas con la libertad de asociación y el derecho de negociación colectiva, eliminación de la discriminación en el empleo, así como del trabajo forzoso y abolición efectiva del trabajo infantil);
- **Lucha contra la corrupción y el soborno** (medidas adoptadas para prevenir la corrupción y el soborno, medidas para luchar contra el blanqueo de capitales, aportaciones a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro); e

- **Información sobre la sociedad** (compromisos de la empresa con el desarrollo sostenible, cuestiones específicas sobre subcontratación y relación con proveedores, medidas para la salud y seguridad de los consumidores, información fiscal sobre los beneficios obtenidos por país, impuesto sobre beneficios pagados y subvenciones públicas recibidas).

La información, y el nivel de detalle a incluir, será aquella que los administradores consideren relevante teniendo en cuenta la actividad y estructura de la entidad y seguirá el marco que hayan decidido utilizar en su presentación, el cual habrá de quedar adecuadamente identificado en el EINF.

- 4.3 El EINF puede ser formulado por el órgano de gobierno de la entidad en un documento separado del Informe de Gestión, siempre que se indique en el mismo de manera expresa que dicha información forma parte integrante del Informe de Gestión; o bien, puede incluirse dentro del mencionado Informe de Gestión como una parte integrante del mismo, de forma claramente identificable.

Los requisitos de aprobación y depósito son los mismos que los previstos para el informe de gestión, esto es, se requiere su aprobación en la Junta General de Accionistas como punto separado del orden del día.

Adicionalmente, y con independencia de que el EINF figure en el Informe de Gestión que acompaña a las cuentas anuales o se presente en un informe separado, se pondrá a disposición del público gratuitamente en la web de la sociedad en los seis meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un periodo de cinco años.

- 4.4 En relación con los estándares y criterios para la elaboración del EINF, si bien la Ley prevé que el Gobierno podrá establecer estos por vía reglamentaria, por el momento, la legislación en vigor permite cierta flexibilidad a la hora de definirlos; en este sentido, el EINF habrá de indicar de forma expresa los criterios seguidos por la entidad informante a la hora de definir su contenido; criterios que han de estar basados en un estándar de información reconocido, que podrá ser nacional, europeo o internacional.
- 4.5 En el informe de verificación del EINF se debe indicar claramente el alcance de la verificación realizada que, en todo caso, ha de cubrir todos aquellos aspectos cuya inclusión en el citado estado es obligatoria por requisito legal.

Ha de tenerse en cuenta que, antes de la entrada en vigor de la Ley 11/2018, algunas entidades y grupos de entidades ya venían elaborando y publicando de forma voluntaria información no financiera, en algunos casos mayor información que la requerida actualmente. Estos informes, normalmente denominados Memoria de Responsabilidad Social Corporativa, o Memoria de Sostenibilidad, probablemente se seguirán formulando junto con la información adicional que ahora se requiere por normativa mercantil.

Por ello, como parte del proceso de evaluación, el profesional debe considerar si, en función de la presentación e información del EINF es necesario incluir en su informe algún párrafo para delimitar el alcance de su trabajo (*véase párrafo incluido en el modelo orientativo de informe que se incluye como Anexo a esta Guía*). Esta situación será

habitual cuando el EINF incluye información adicional a la requerida legalmente que, o bien por su naturaleza no puede ser objeto de verificación, o bien no ha sido incluida en el alcance de la verificación. En este sentido, **se considera altamente recomendable que exista una tabla o cuadro**, dentro del EINF, en especial cuando la información esté incluida en un documento con mayor nivel de contenido, que permita identificar en el EINF los distintos contenidos requeridos por la normativa.

- 4.6 Cuando el profesional concluya que la entidad ha elegido una presentación que no es adecuada o suficientemente clara para el usuario, solicitará que se modifique, y si la entidad no lo hace, el profesional evaluará la necesidad de hacer mención de esta circunstancia en el informe de verificación.
- 4.7 Normalmente, para que una materia subyacente objeto de análisis pueda ser objeto de verificación, debe ser identificable y susceptible de ser evaluada de forma consistente en base al criterio aplicable para que la materia pueda ser sometida a procedimientos y obtener evidencia que sustente las conclusiones de la verificación. En este caso, el objeto del trabajo al que se refiere la normativa es el EINF formulado por el órgano de gobierno de la entidad; dicho estado debe incorporar una información precisa, relevante, comparable y verificable, y debe 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 las características mencionadas, no podrá ser objeto de verificación y, por lo tanto, el informe de verificación deberá incluir un párrafo delimitando el alcance del trabajo que se haya podido realizar. Si la limitación al alcance fuese generalizada, el profesional no podría realizar el trabajo ni emitir informe de verificación alguno (*véase el capítulo IV relativo al Informe de verificación*).

5. Naturaleza del encargo

- 5.1 De acuerdo con la ISAE 3000 (Revisada), un encargo de seguridad es aquel en el que un profesional tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es aumentar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de los responsables de su elaboración, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

En función de los datos y de la madurez de los marcos que las entidades utilicen en la elaboración del EINF, la naturaleza del encargo puede ofrecer dos tipos de conclusión:

- a) Encargo de seguridad razonable: Aquel en el que el profesional reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo como base para expresar una conclusión en términos de seguridad positiva.
- b) Encargo de seguridad limitada: Aquel en el que se reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, que permita al profesional emitir su conclusión en términos de seguridad negativa.

- 5.2 La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son más reducidos en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable, si bien, se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional.
- 5.3 La presente guía está orientada a la emisión de un informe de seguridad limitada, debido a que se entiende que, dada la naturaleza de la información que se incluye en el EINF, en la actualidad no siempre se dan las circunstancias que permitirían emitir informes de seguridad razonable. Para obtener una seguridad razonable, los contenidos del EINF deberían formar parte del proceso de gestión real y efectivo de la organización, ser medibles y trazables en el tiempo mediante sistemas maduros de recopilación de la información y que dichos contenidos se encuentren sometidos a control interno, supervisión y seguimiento sistematizado.
- 5.4 Esta guía no contempla la emisión de informes de procedimientos acordados, que sólo tendrían sentido si el uso del informe fuera interno o restringido a determinados usuarios y, por tanto, no daría respuesta a los requisitos de verificación de la Ley 11/2018.

6. Objetivos y alcance del encargo de verificación

- 6.1 La verificación independiente del EINF, de acuerdo con el contenido de la presente Guía, tiene por objeto que un profesional emita un informe de seguridad limitada en relación con la elaboración del EINF, en todos los aspectos significativos, respecto a los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente, siguiendo los criterios de los estándares seleccionados por los responsables de su formulación (por lo general, serán estándares del *Global Initiative Reporting – GRI*), que se indicarán en el EINF.
- 6.2 En la realización de un encargo de seguridad limitada, el objetivo del profesional es obtener una seguridad limitada sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material; y expresar una conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis mediante un informe escrito con una conclusión de seguridad limitada.
- 6.3 El alcance de la verificación deberá quedar claramente identificado tanto en la carta de encargo que el profesional debe suscribir con la entidad informante como en el informe de verificación, y deberá contemplar, al menos, 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 comprender la evolución, los resultados y la situación de la entidad informante, así como el impacto de su actividad respecto, al menos, a cuestiones medioambientales y sociales, al respeto de los derechos humanos ya la lucha contra la corrupción y el soborno, así como las relativas al personal, incluidas medidas 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. En el caso de que la entidad (o grupo de sociedades) no aplique ninguna política en alguna de las cuestiones previstas en el art. 49.6 del Código de Comercio, por no ser

tal cuestión significativa, en el EINF se ofrecerá una explicación clara y motivada al respecto.

- 6.4 En términos generales, este trabajo requiere procedimientos de verificación sobre los siguientes aspectos:
- a) La adecuación de los criterios aplicables;
 - b) La aplicación de los criterios de modo uniforme;
 - c) El proceso de elaboración de los contenidos de la información no financiera;
 - d) La integridad de dicha información, teniendo en cuenta lo requerido por la normativa vigente y el análisis de la materialidad realizado por la entidad; y
 - e) La presentación y desglose adecuados, según la normativa vigente.
- 6.5 El análisis de materialidad que realice la entidad deberá considerar la exclusión del EINF de algún componente, que deberá quedar claramente identificada, así como el motivo de dicha exclusión.

II. ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DEL ENCARGO

1. Condiciones para aceptar el encargo

- 1.1 Antes de aceptar un encargo, el profesional debe aplicar procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de este; en concreto, deberá comprobar que:
- Las funciones y responsabilidades de las partes son adecuadas, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo;
 - El encargo contiene las siguientes características:
 - La materia subyacente, objeto de análisis, es adecuada (*véase capítulo I, apartado 1.4*);
 - Los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la elaboración del EINF son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las características de: relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad (*véase apartado 2.2 de este capítulo II*).
 - 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 corresponde a un encargo de seguridad limitada que se reflejará en un informe por escrito (*véase anexo*); y
 - Un propósito racional, lo cual incluye, en el caso de encargo de seguridad limitada, que el profesional espera obtener un grado de seguridad significativo para cumplir con el requisito del artículo 49 del Código de Comercio, emitiendo un informe al efecto.
 - Cumplirá con los requerimientos de ética e independencia aplicables (*véase apartado 3 de este capítulo II*);
 - El profesional o profesionales que van a realizar el encargo poseen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas; y
 - Confirmación de que existe una comprensión común por parte del profesional y de la entidad contratante acerca de los términos del encargo.
- 1.2 El profesional evaluará la utilización que se espera dar a su informe de verificación y tener certeza de que sea compatible con el nivel de aseguramiento comprometido. El objeto del trabajo incluirá, al menos, los aspectos significativos para el profesional en relación a los desgloses requeridos por el Código de Comercio y los estándares de preparación de la información, prestando especial atención a los apartados 2.3 b) y c) del capítulo III de esta guía.

- 1.3 Si la entidad quiere incluir en la propuesta de los términos del encargo una limitación al alcance del trabajo del profesional de tal forma que este considere que tendrá que denegar la opinión sobre el EINF, el profesional no aceptará dicho encargo como encargo de verificación.
- 1.4 Asimismo, antes de aceptar el encargo, la entidad debe especificar el estándar elegido para cada materia y el profesional evaluará si, en función de las circunstancias del encargo, es adecuado y cumple con las características que se mencionan en el apartado 2 a continuación.
- 1.5 El profesional no podrá aceptar un encargo en el que los estándares utilizados por la entidad en la elaboración del EINF sean evaluados como insuficientes para cumplir con las necesidades de información requeridas por el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

2. Análisis de los criterios aplicables

- 2.1 En el ejercicio del juicio profesional, para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios adecuados; en este sentido, la adecuación de los criterios aplicables ha de ser evaluada antes de aceptar el encargo, en función del conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo.
- 2.2 Los criterios aplicables, tal y como se indica en el apartado 1.1 anterior, se consideran adecuados si cumplen las siguientes características:
 - **Relevancia:** unos criterios son relevantes cuando contribuyen a formar conclusiones que facilitan la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina la información no financiera.
 - **Integridad:** los criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis no omite factores relevantes que podrían afectar a las conclusiones, dentro del contexto de las circunstancias del encargo. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.
 - **Fiabilidad:** los criterios fiables permiten una evaluación o medición razonablemente uniforme de la materia subyacente objeto de la revisión, incluyendo, cuando sea relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales.
 - **Neutralidad:** unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo.
 - **Comprensibilidad:** unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis clara, completa y no sujeta a interpretaciones significativamente distintas.

3.1 El profesional ha de cumplir las partes A y B del Código de Ética del IESBA (<http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf>) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.

- La parte A del Código IESBA establece los principios fundamentales que debe cumplir el profesional, esto es:
 - a) Integridad;
 - b) Objetividad;
 - c) Competencia y diligencia profesionales;
 - d) Confidencialidad; y
 - e) Comportamiento profesional.

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

- a) La identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Esas amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:
 - i. Interés propio;
 - ii. Auto revisión;
 - 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 en ese momento, probablemente concluiría que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.
- La parte B describe el modo en que el marco conceptual descrito en la parte A es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales, que incluyen:
 - Nombramiento del 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; e
- Independencia.

Las Partes A y B del Código IESBA se corresponden con las Partes 1 y 3 de la última edición del Código IESBA (abril 2018) que será de aplicación a partir del 15 de junio de 2019 (disponible en <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>)

3.2 Según el Código IESBA, sección 291, la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. Asimismo, la independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional. Entre las cuestiones que trata el Código de Ética 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;
- Relación de empleo con clientes de encargos de aseguramiento;
- Relación como administrador o directivo;
- Vinculación prolongada del personal con experiencia;
- Prestación de servicios distintos de aseguramiento;
- Honorarios;
- Regalos e invitaciones; y
- Litigios en curso o amenazas de demandas.

El Código IESBA de 2018 recoge en la Parte 4B los requisitos de independencia para periodos iniciados en, o a partir del, 15 de junio de 2019.

3.3 Asimismo, el profesional o sociedad que realiza este tipo de encargo está sujeto a la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC1), o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC1, de acuerdo con lo indicado en la ISAE 3000 (Revisada).

4. Acuerdo de los términos del encargo

- 4.1 Los términos del encargo se acordarán entre el profesional y la entidad informante y se describirán con suficiente detalle en una carta de encargo que, en términos generales, incluirá lo siguiente:
- a) Tipo de encargo e informe a emitir (seguridad limitada).
 - b) Objeto de la verificación sobre el que se va a emitir el informe, esto es, el EINF cuya elaboración es responsabilidad de la entidad informante.
 - c) Alcance de la verificación, incluyendo la adecuada delimitación 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 del encargo.
 - f) Responsabilidades de la entidad informante, así como las de sus administradores y 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.

III. PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL ENCARGO

1. Consideraciones generales

- 1.1 Con carácter general, el encargo consistirá en la emisión de un informe en el que se exprese una conclusión de seguridad limitada.
- 1.2 El profesional evaluará cualquier petición de la entidad que suponga una modificación del alcance del encargo, una vez que el trabajo se haya iniciado, no siendo admisible si no existe una justificación suficiente.
- 1.3 El profesional planificará y realizará el encargo con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Asimismo, aplicará su juicio profesional en la planificación y realización del encargo, así como en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos.

2. Planificación

- 2.1 El profesional planificará el trabajo de forma tal que lo pueda realizar de manera eficiente; lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y dirección del encargo y de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados, que variarán en función de las circunstancias del encargo.
- 2.2 La planificación supone el desarrollo de una estrategia global relativa al alcance, énfasis, momento de realización y desarrollo del encargo y un plan de trabajo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia. Una adecuada planificación ayuda a prestar la debida atención a los aspectos importantes del encargo, identificar potenciales problemas a tiempo y organizar y gestionar adecuadamente el encargo, con el objeto de llevarlo a cabo de un modo eficaz y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional a asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo, y facilita su dirección, supervisión y revisión. Además, permite, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales y expertos.
- 2.3 Los procedimientos a llevar a cabo en la etapa de planificación, que deberán ser adecuadamente documentados, son:
 - a) Obtener conocimiento de la entidad que elabora el EINF y su entorno, así como de los riesgos que gestiona. Esto implicará analizar, entre otros, la actividad, el alcance geográfico, el tipo de productos y/o servicios, los métodos de producción y distribución, impactos económicos sociales o ambientales de su actividad, estructura organizativa, valores y código de conducta, manual de procedimientos y proceso de elaboración del EINF y sistemas de información utilizados;

- b) Identificar las entidades incluidas en el alcance del EINF, en el caso de EINF de grupos consolidados, a los efectos de considerar los procedimientos y directrices centralizados y determinar, en su caso, un alcance menor en relación con la información procedente de entidades del grupo que tengan poca importancia relativa en el conjunto del consolidado;
- c) Evaluar el proceso adoptado por la entidad para determinar la significatividad de la información a incluir en el EINF, el profesional debe evaluar el proceso de análisis realizado por la entidad para determinar la materialidad de la información a suministrar y, en su caso, a omitir;
- d) Preparar un programa en el que se indique las pruebas a realizar, la extensión de estas y el momento de realización; así como la participación que, en su caso, se requiera de otros profesionales o expertos, de acuerdo con lo indicado en el apartado 7 del capítulo III de esta guía.

3. Materialidad o importancia relativa

- 3.1 El profesional tendrá en cuenta la materialidad o importancia relativa en la planificación y en la realización del encargo de verificación del EINF a los efectos de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de las pruebas a llevar cabo; así como a los efectos de evaluar si la información sujeta a verificación está libre de errores significativos y si dicha información ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el criterio de reporte utilizado.
- 3.2 Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que toman los usuarios a quienes se destina el informe, basándose en la información sobre la materia objeto de análisis.
- 3.3 La consideración por el profesional de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades y expectativas de información de los usuarios a quienes se destina la información a verificar. Por otra parte, cuando se esté considerando la importancia relativa, ha de tenerse en cuenta el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos, lo cual es a su vez una cuestión de juicio profesional.
- 3.4 Algunos de los factores cualitativos que se puede considerar son, entre otros, la interacción y peso relativo de los aspectos o indicadores sobre los que se informa, la redacción y características de presentación de la información que ha adoptado la entidad cuando los criterios aplicables permiten variaciones y la existencia de disposiciones legales o reglamentarias que afecte a la información reportada.
- 3.5 En relación con los contenidos cuantitativos, el profesional determinará una materialidad global en base a un porcentaje apropiado, y documentará las razones de su elección. En la práctica, ese porcentaje podría situarse dentro de un rango entre el 5% y el 10% de los indicadores cuantitativos. No obstante, siempre habrá de considerar los factores

cualitativos que afecten a esta información. Además, en función de la información de que se trate, la materialidad fijada podría ser inferior, por ejemplo, en casos de indicadores especialmente sensibles. Una incorrección se considerará intrascendente si es inferior al 5%-10% de la materialidad global establecida, y no se incluirá en el resumen de incorrecciones.

- 3.6 El profesional deberá realizar, basándose en el conocimiento de la empresa y su experiencia, una valoración de los riesgos asociados a la verificación para definir el tipo de extensión de las pruebas a realizar y la evidencia a obtener.
- 3.7 Se determinará una materialidad para la ejecución del trabajo, inferior a la materialidad global, y como porcentaje de esta última, en base al riesgo y el entorno de control, que se utilizará para determinar el alcance de las pruebas y para cubrir el riesgo de agregación de incorrecciones.
- 3.8 Si el profesional detecta incidencias que superen la materialidad o existen limitaciones o incertidumbres respecto a indicadores o aspectos incluidos en el EINF, deberá plantearse si debe extender sus procedimientos, y si persisten las incidencias emitir un informe con salvedades.

4. Contenido del EINF (materia subyacente)

- 4.1 El profesional obtendrá conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para:
 - a) Permitirle identificar las áreas en las que es probable que la información objeto de análisis contenga incorrecciones materiales;
 - b) Proporcionar una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado a) anterior.
- 4.2 En la obtención del conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, el profesional tendrá en cuenta el proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis.
- 4.3 Sobre la base del conocimiento adquirido, el profesional identificará las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales y diseñará y aplicará los procedimientos para tratar dichas áreas y obtener una seguridad limitada que sustente su conclusión.

5. Control interno

- 5.1 El control interno comprende el plan y conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los registros que generan la información no financiera son fidedignos y muestran una información completa y precisa.

- 5.2 En un encargo de seguridad limitada, el profesional ha de obtener conocimiento del control interno implantado por la entidad en relación con el proceso de elaboración del EINF, como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a llevar a cabo. Sin embargo, no es necesario probar los controles internos, aunque sí entender su diseño y conocer su grado de implantación
- 5.3 Si el profesional no puede confiar en los controles internos, en los términos indicados en el apartado 5.1 anterior, el alcance de las pruebas de detalle deberá ser mayor.

6. Obtención de evidencia

- 6.1 Sobre la base del conocimiento obtenido, el profesional:
- Identificará las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales;
 - Diseñará y aplicará procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado a) anterior y obtener seguridad limitada para sustentar la conclusión.
- 6.2 En función de la naturaleza de la información, el profesional elegirá una combinación de los siguientes métodos de obtención de evidencia (cuya descripción es similar a la indicada en las normas técnicas de la actividad profesional de auditoría de cuentas) a fin de obtener una seguridad limitada:
- Inspección;
 - Observación;
 - Confirmación;
 - Recálculo;
 - Reejecución;
 - Procedimientos analíticos; e
 - Indagación.
- 6.3 Dado que el grado de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados diferirán en cuanto a su naturaleza y momento de realización y su extensión será menor. En este sentido, el profesional puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y obtención de evidencia de fuentes externas, que lo que sería para un encargo de seguridad razonable.
- 6.4 Al diseñar y aplicar los procedimientos, el profesional considerará la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia. Si la evidencia es incongruente con la obtenida por otra fuente o el profesional tiene dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, determinará las modificaciones o procedimien-

tos adicionales a aplicar para resolver la cuestión y considerará el efecto, en su caso, sobre otros aspectos del encargo.

- 6.5 El profesional evaluará la suficiencia (cantidad) y adecuación (calidad) de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y si llega a su conocimiento alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional que le permita:
- a) Concluir que no es probable que la cuestión sea causa de que la información objeto de análisis contenga incorrecciones materiales; o
 - b) Determinar que, debido a esa cuestión o cuestiones, la información sobre la materia objeto de análisis contiene una incorrección material.
- 6.6 El profesional llegará a una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. Si no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, existirá una limitación al alcance y expresará una conclusión con salvedades, denegará la conclusión o renunciará al encargo.

7. Uso de experto del profesional y de experto de la entidad

- 7.1 Cuando se va a utilizar el trabajo de un **experto del profesional**, éste:
- a) Evaluará si el experto tiene la competencia, capacidad y objetividad necesarias para 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 significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos.
- 7.2 Si el profesional se refiere al trabajo de un experto del profesional en su informe de verificación, la redacción no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional sobre la conclusión que se expresa en ese informe.
- 7.3 Si la información a utilizar como evidencia se ha preparado utilizando el trabajo de un **experto de la entidad**, 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; y
 - c) evaluará lo adecuado del trabajo de dicho experto como evidencia.

Los aspectos mencionados en los apartados 7.1 y 7.2 anteriores, en relación con el experto del profesional, también pueden proporcionar orientaciones útiles con respecto a la utilización de trabajo realizado por el experto de la organización.

8. Carta de manifestaciones

- 8.1 El profesional obtendrá una carta de manifestaciones firmada por, al menos, un responsable del órgano de gobierno de la entidad, en la que reconocen su responsabilidad sobre el contenido del EINF. La fecha de esta carta será lo más cercana a la fecha del informe de verificación y siempre posterior a la fecha de formulación del EINF.
- 8.2 En la carta de manifestaciones se indicará:
- que se ha proporcionado al profesional toda la información relevante para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis y que desde la fecha de cierre del ejercicio al que se refiere el EINF y la fecha de la carta no ha ocurrido ningún acontecimiento que pudiera suponer la necesidad de modificar dicho estado;

- que todas las cuestiones que se consideran relevantes para los grupos de interés se han incluido en el EINF;
- que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada para la información sobre la materia objeto de análisis;
- que son razonables las hipótesis significativas que se han utilizado para realizar cualquier estimación material; y
- 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 claramente no tendrán consecuencias.

9. Hechos posteriores

- 9.1 El profesional considerará el efecto de los hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de verificación relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe.

El profesional no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha de su informe; sin embargo, si llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, es posible que deba discutir la cuestión con los responsables del EINF y/o adoptar las medidas apropiadas según corresponda a las circunstancias.

10. Otra información

- 10.1 Cuando el EINF y el informe de verificación sobre el mismo se publiquen junto con otra información (cuentas anuales, informe de gestión, memoria anual, etc.) el profesional estudiará esa otra información con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la materia objeto de análisis o con el informe de verificación sobre ésta y si, al estudiar esa otra información, el profesional:

- a) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la información del EINF o el informe de verificación sobre dicho estado; o
- b) 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 como, por ejemplo:

- Solicitar a la entidad que consulte a un tercero cualificado, como por ejemplo 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);
 - Retener el informe de verificación;
 - Renunciar al encargo;
 - Describir la incongruencia material en el informe de verificación.
- 10.2 El profesional considerará si, de conformidad con los términos y 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 dichas cuestiones podrían encontrarse un fraude o sospecha de fraude y la preparación sesgada de la información objeto de análisis.

11. Documentación y papeles de trabajo

- 11.1 Los papeles de trabajo recogerán la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo que proporcione la justificación del informe de verificación y comprenderán la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el profesional. La documentación ha de ser suficiente y adecuada para permitir que un profesional experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda:
- a) La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados;
 - b) Los resultados de los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida; y
 - c) Las cuestiones significativas que han surgido durante el encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.
- 11.2 El profesional debe documentar los asuntos que son significativos en relación con la obtención de evidencia que soporta el informe de verificación. La cantidad, forma y contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias y en función del juicio del profesional.
- 11.3 La documentación puede incluir un registro de:
- 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 el mismo.
 - 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 seguridad.
- La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

- 11.4 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.
- 11.5 Si bien la normativa no menciona 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.
- 11.6 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.

1. Evaluación de la evidencia obtenida

- 1.1 El profesional evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentará obtener evidencia adicional. El profesional considerará toda la evidencia pertinente con el objetivo de alcanzar y soportar una conclusión expresada en términos de seguridad negativa y, consecuentemente, la emisión del informe de verificación correspondiente.
- 1.2 El informe se presentará por escrito y expresará claramente la conclusión del profesional acerca de si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a su conocimiento alguna o varias 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.

2. Contenido del informe

- 2.1 El informe de verificación incluirá, al menos, los siguientes elementos básicos:
 - a) **Título.** El título indicará claramente que se trata de un informe de verificación preparado por un profesional independiente.
 - b) **Destinatario.** El destinatario del informe serán los accionistas o socios de la entidad.
 - c) **Objeto de la verificación,** identificando:
 - i. Información revisada;
 - ii. sociedad o grupo al que se refiere;
 - iii. periodo revisado;
 - iv. estándares o criterios aplicados en su preparación por la la entidad. Las entidades obligadas a formular el EINF utilizarán criterios de estándares que cumplan con las directrices de la Comisión Europea y los estándares del Global Reporting Initiative (GRI), de acuerdo con lo establecido en la Ley 11/2018.

El profesional se asegurará de que dichos criterios son publicados junto con el EINF que ha preparado la organización informante e incluirá 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 entidad incluya información adicional a la requerida por la normativa mercantil en vigor, o bien la información incorporada no sea verificable por no contar con un estándar de elaboración adecuado, el profesional deberá incluir en su informe un párrafo que permita la identificación del alcance del trabajo realiza-

do y de la parte de la información contenida en el EINF que no ha sido objeto de verificación, que podrá tener la siguiente redacción:

“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 el cuadro/tabla XXX incluido en el EINF adjunto”.

Este mismo párrafo será aplicable, con la adaptación necesaria, 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 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, tal y como se indica en el capítulo II apartado 1.3 de esta guía, 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, una vez iniciado el trabajo, se pone de manifiesto que los 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 muy significativo se planteará si puede concluir de forma adversa o, en su caso, es necesario expresar una conclusión denegada sobre el EINF. En este último caso, 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.
- d) **Responsabilidad de los administradores.** Se identificará a los encargados de elaborar el EINF y sus responsabilidades sobre dicho estado.
- e) **Responsabilidades del profesional.** Se incluirá una manifestación sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia, ética y sujeción a un sistema de control de calidad. Asimismo, se indicará que la responsabilidad del profesional es expresar una conclusión sobre el EINF; en el caso de que la entidad informante presente cifras comparativas y el profesional solo hubiera revisado las de un ejercicio, indicará este hecho en el informe.

En el caso de ser el primer ejercicio en el que se emite este informe se indicará en este apartado que los datos correspondientes al ejercicio o ejercicios anteriores no estaban sujetos a la verificación prevista en la normativa mercantil vigente.

- f) **Criterio aplicado por el profesional.** Se identificará la norma o estándar utilizado por el verificador en su trabajo. En este caso, se mencionará que el trabajo se ha realizado de acuerdo con los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Aseguramiento 3000 (Revisada), en vigor, *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC (Federación Internacional de Contadores) y con la *Guía de Actuación: Informe de verificación independiente del EINF* emitida por REA Auditores del CGEE.
- g) **Resumen del trabajo realizado.** Se incluirá un resumen de los procedimientos de verificación aplicados; indicando, además, 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 llevados a cabo en un trabajo de seguridad razonable y que, por lo tanto, la seguridad que se obtiene es menor.
- h) **Conclusión.** La conclusión del profesional se expresará en términos de seguridad negativa y podrá ser no modificada (favorable) o modificada (con salvedades, adversa o denegada), dependiendo de los resultados de las pruebas llevadas a cabo y de la evidencia obtenida.
- i) **Limitaciones de uso y distribución.** En este caso, se indicará que la finalidad del informe es dar respuesta a lo establecido en la normativa mercantil española.
- j) **Fundamento de la conclusión modificada.** En este apartado se incluirá la explicación, en su caso.
- k) **Identificación y firma del profesional.** Se indicará el nombre de la firma a la que, en su caso, pertenezca el profesional y el del profesional responsable del informe.
- l) **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 y, en todo caso, no podrá ser anterior a la fecha de formulación del EINF por los administradores de la entidad.

3. Conclusiones no modificadas y modificadas

- 3.1 El profesional expresará una **conclusión no modificada** cuando, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que el EINF no se ha preparado de conformidad con los criterios aplicables. Esta conclusión se podrá expresar 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 XYZ 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 el cuadro/tabla XXX del citado Estado”.

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

3.2 El profesional expresará una **conclusión modificada** en las siguientes circunstancias:

a) cuando, a juicio del profesional, existe una limitación al alcance que le impide llevar a cabo los procedimientos planificados y el efecto de la cuestión podría ser material:

“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 XYZ 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 el cuadro/tabla XXX del citado Estado”.

b) cuando existan incorrecciones materiales en la información objeto del encargo, por criterios inadecuados para la materia o aplicados incorrectamente, o por información omitida o errónea:

“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 XYZ 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 el cuadro/tabla XXX del citado Estado”.

En aquellos supuestos en los que el volumen de las salvedades, incluyendo omisiones o presentación parcial de información, sean elevadas, al objeto de facilitar la lectura del informe el apartado *Fundamento de la conclusión con salvedades* podrá incluir una explicación sobre la naturaleza de estas referenciando el detalle a un Anexo al informe de verificación que, en todo caso, será parte integrante del mismo.

3.3 **Conclusión desfavorable o adversa:** cuando el EINF contiene incorrecciones 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 XYZ 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 el cuadro/tabla XXX del citado Estado”.

- 3.4 **Conclusión denegada:** esta conclusión se emitirá cuando las limitaciones al alcance sean tan relevantes que, en opinión del profesional, no permitan obtener la evidencia suficiente 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 apartado 2.1 c) de este capítulo IV. 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 XYZ (y sociedades dependientes) (en adelante XYZ o la entidad o el Grupo) que forma parte del Informe de Gestión de XYZ (y sociedades dependientes).”

- Párrafo de nuestra responsabilidad:

Nuestra responsabilidad es expresar nuestras conclusiones en un informe de verificación independiente de seguridad limitada 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(es) descrita(s) en el párrafo “Fundamento de la denegación de conclusión”, no podemos expresar ningún tipo de seguridad sobre el EINF de XYZ (y sociedades dependientes) correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX”.

4. Informe sobre EINF complementario

- 4.1 De acuerdo con la Consulta del 8 de febrero de 2019 del 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 incluso si la sociedad dominante se encuentre radicada fuera de España, ya sea en la UE o fuera de ella, siempre que dicha sociedad dominante publique información no financiera 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 queda obligada a publicar la información no financiera adicional necesaria para cumplir con la requerida en el artículo 49.6 del Código de Comercio, si no se proporcionase dicha información en el EINF consolidado. En este sentido, la sociedad española deberá elaborar un estado de información no financiera que incluya dicha información complementaria exigida por la normativa española en comparación con la requerida por la Directiva.

- 4.2 Además, la mencionada consulta concluye que dicha información complementaria debe igualmente ser sometida a verificación por parte de un verificador independiente, por lo que dicho EINF complementario o de contenido parcial estará sujeto a dicha obligación de verificación, de modo que el informe de verificación deberá incluir un párrafo delimitando adecuadamente el alcance de la verificación, que podría situarse como segundo párrafo en el ejemplo incluido en el Anexo, y donde se indicará que el profesional no ha realizado procedimiento alguno de verificación sobre la información integrada en el EINF consolidado del grupo.
- 4.3 Además, el párrafo de conclusión del ejemplo del Anexo debería modificarse con el objeto de recoger las circunstancias concretas del encargo, en el que se mencionará expresamente que el estado complementario no incluye la totalidad del contenido requerido por la normativa mercantil vigente.

Ejemplo Orientativo de Informe de Verificación Independiente del Estado de Información No Financiera²

Informe de Verificación Independiente del Estado de Información No Financiera (consolidado) de XYZ (y sociedades dependientes) del ejercicio 20XX

A los accionistas de XYZ:

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]³ (en adelante EINF) correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de XXX de 20XX, de XYZ (y sociedades dependientes) (en adelante XYZ o la entidad o el Grupo) que forma parte del Informe de Gestión [adjunto]⁴ de XYZ o la entidad/Grupo (*identificar las páginas, o el cuadro/tabla, del Informe de Gestión donde se incluye la información no financiera objeto de verificación*).

Responsabilidad de los Administradores

La formulación del EINF incluido en el Informe de Gestión de /Grupo, así como su contenido, es responsabilidad de los Administradores de XYZ. El EINF se ha preparado de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente en España 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 el cuadro/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 XYZ 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 responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar nuestras conclusiones en un informe de verificación independiente de seguridad limitada basándonos en el trabajo realizado⁵. Hemos llevado a

2. Se adaptará en función de que se trate del EINF consolidado o individual.
3. Para los casos en que el EINF sea un documento separado del Informe de Gestión.
4. Para el caso en que el EINF sea una parte no separable del Informe de Gestión y, por tanto, el informe de verificación se emitirá sobre el Informe de Gestión, en cuyo caso deberá identificarse claramente la información a la que se refiere el informe de verificación.
5. Para la primera vez que sea obligatoria la verificación de esta información, esta frase se sustituirá por la siguiente: *“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 de ejercicios anteriores no fueron sujetos a verificación/no estaban sujetos a la verificación prevista en la normativa mercantil vigente”*.

cabo nuestro trabajo de acuerdo con los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 en vigor, *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information (ISAE 3000 Revised)*, 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 el *Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera* emitida por el Registro de Economistas Auditores (REA) del Consejo General de Economistas de España (CGEE).

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) 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 un sistema global de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Alcance del trabajo

Nuestro trabajo de seguridad limitada se ha llevado a cabo mediante entrevistas con la Dirección y las personas encargadas de la preparación de la información incluida en el EINF, así como la revisión de los procesos para recopilar dicha información y la aplicación de procedimientos analíticos y otras pruebas dirigidas a la obtención de evidencia sobre el EINF, como son:

- Obtener conocimiento del modelo de negocio, las políticas y el enfoque de gestión aplicado, así como los principales riesgos, relacionados con las cuestiones que la normativa mercantil exige que se incluyan en el EINF y la información necesaria para su revisión.
- Revisión de las actuaciones de la entidad para determinar la relevancia e integridad de los contenidos incluidos en el EINF del ejercicio 20XX en función del análisis de materialidad realizado por la entidad considerando los contenidos requeridos en la normativa mercantil en vigor.
- Análisis de los procesos de la entidad para recopilar y validar los datos presentados en el EINF del ejercicio 20XX.
- Revisión y análisis de la información relativa a los riesgos, las políticas y los enfoques de gestión aplicados presentados en el EINF del ejercicio 20XX.
- Revisión de la información relativa a los contenidos incluidos en el EINF del ejercicio 20XX a partir de los datos suministrados por las fuentes de información, utilizando procedimientos analíticos y pruebas de revisión en base a muestreo.
- Contraste de la información financiera reflejada en el EINF con la incluida en las cuentas anuales de la entidad.
- Obtención de una carta de manifestaciones de los Administradores y la Dirección.

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.

(Fundamento de la conclusión con salvedades)

En este apartado intermedio se incorporarán, en su caso, las explicaciones sobre la(s) cuestión(es) materiales que origina(n) la(s) salvedad(es), ya sea(n) por limitación al alcance o por incorrección de la información, incluyendo omisiones.

Conclusión (sin salvedades)⁶

Basándonos en los procedimientos realizados en nuestra verificación y en la evidencia obtenida, no se ha puesto de manifiesto aspecto alguno que nos haga creer que el EINF de XYZ /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 el cuadro/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 o jurisdicciones.

Fecha

Nombre de la Firma

Nombre del profesional firmante

6. En el caso en que se den las condiciones para emitir una opinión con salvedades, adversa o denegada habrá de considerar lo indicado en los apartados 3.2, 3.3 y 3.4 del capítulo IV de esta guía de actuación.



economistas

Consejo General

REA **auditores**

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid

Tel: 91 432 26 70

www.rea-rega.economistas.es