

**NORMA DE ASEGURAMIENTO (ASSURANCE) PARA LA REVISIÓN DE INFORMES DE SOSTENIBILIDAD  
E INFORMACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA (RSC)**

**(ISAE 3000- Guía de aplicación)**

**1. Introducción y objetivos (A1-A2)**

El aseguramiento es un proceso intelectual de obtención de evidencia para expresar una opinión (razonable o limitada) por escrito, describiendo en todo caso las bases y criterios utilizados para refrendar las conclusiones y reforzar el grado de confianza de los usuarios de la información analizada.

Los informes de aseguramiento usualmente adoptan la forma narrativa (“*long form*”) e incluyen indicaciones sobre recomendaciones, mejoras y puntos de seguimiento e implementación de medidas a establecer.

La denominada ISAE 3000 (*International Standard on Assurance Engagements 3000*), en su versión revisada, trata de la verificación de información no financiera por un revisor externo y por lo tanto es de aplicación a los informes de sostenibilidad así como a otra información de responsabilidad social corporativa preparada conforme a las guías y principios de elaboración de la información de RSC.

**2. Guías de Aplicación**

En el documento nº 2 se desarrollan los aspectos básicos sobre objetivos, definiciones y requerimientos de la ISAE 3000 revisada, a la vez que se enumeran las secciones de la guía de aplicación contenida en la misma. El objetivo, del presente documento es acompañar dicha guía práctica con algunos comentarios que pueden ayudar a entender desde el punto de vista práctico las peculiaridades de la norma.

**2.1 Definiciones (A3 –A20)**

La presente norma es de aplicación a la revisión de:

- a) Informes de Sostenibilidad preparados por la entidad o por un tercero.
- b) Encargos sobre la verificación del cumplimiento normativo de uno o varios parámetros de acuerdo con indicadores de referencia.
- c) Encargos que tengan por objeto la valoración monetaria de determinados activos u operaciones.

ISAE 3000 detalla la diferenciación de los encargos de aseguramiento de “seguridad razonable” de aquellos de “seguridad limitada”.

Definir un nivel de seguridad representativo para cada encargo resulta en la mayoría de los casos difícil, desde el punto de vista de una estimación objetiva. Es en definitiva, el juicio profesional del revisor el que de acuerdo con su experiencia y las circunstancias concretas del encargo posibilitará establecer dicho nivel de una manera razonable.

Existen, sin embargo, determinados factores que ayudan a determinar el nivel de seguridad requerido, como pueden ser las propias características de la materia objeto de análisis, sus correspondientes indicadores, las instrucciones recibidas en la carta de encargo, las prácticas generalmente aceptadas o las necesidades de los usuarios de la información objeto de análisis.

**Criterios o Indicadores:** Han de ser definidos de manera precisa y realista en los términos del encargo, en tanto en cuanto su indefinición conduce a conclusiones erróneas y /o interpretaciones subjetivas. La fiabilidad de los criterios y la posibilidad de su cumplimiento constituyen requisitos indispensables para la evaluación coherente de la materia objeto de análisis a partir del juicio profesional del revisor.

**Riesgo de Aseguramiento:** Es el riesgo de que el revisor exprese una opinión inadecuada en aquellos casos en los que la información objeto de análisis presenta errores u omisiones significativos.

La reducción total del riesgo es imposible por el uso de pruebas selectivas, las limitaciones inherentes a todo sistema de control, así como por la aplicación del juicio profesional al recopilar y evaluar la evidencia en el proceso de fundamentar las conclusiones profesionales.

En determinados encargos existe la posibilidad de incorporar a los grupos de interés como usuarios de la información en los propios términos del mandato profesional. Sin embargo, en otros casos puede resultar harto difícil, la identificación de todos los usuarios potenciales del informe de aseguramiento. Si se produce dicha situación, bastará incluir en el informe aquellos grupos más significativos que puedan tener interés en los resultados de aseguramiento.

## 2.2 Realización del encargo de acuerdo con ISAE (A21-A34)

En principio, el contenido técnico de la ISAE 3000, así como el de otras ISAE, resulta suficiente para para lograr los objetivos profesionales del encargo. Sin embargo, considerando la rica casuística y la volatilidad de determinadas circunstancias de los encargos de aseguramiento el revisor, en uso de su experiencia y su juicio profesional, deberá aplicar procedimientos adicionales para cumplir su finalidad.

Los requisitos éticos de la parte A del IESBA “Code” (Independencia, Integridad, Objetividad, Competencia, Confidencialidad) se complementan en su parte B con lo dispuesto para la resolución de determinados conflictos que afectan a:

- Nombramiento profesional;
- Conflictos de interés;
- Consultas;
- Honorarios , retribuciones, regalos;

- Servicios de marketing;
- Custodia de activos del cliente.

### **2.3 Aceptación y continuidad del encargo (A35- A75)**

A la hora de determinar la aceptación y continuidad de un encargo, la materia objeto de análisis debe ser identificable y susceptible de medición utilizando los criterios o indicadores de referencia, de tal forma que la información relativa a dicha materia puede ser objeto de revisión y obtención de evidencia para emitir una opinión con seguridad razonable o seguridad limitada.

Para cada encargo tendrá características diferentes, pudiendo adoptar diversas formas. La información que sirve para su presentación que puede ser: Cuantitativa o cualitativa, objetiva o estimativa, histórica o prospectiva, en un momento determinado o para un periodo de tiempo.

Los criterios o indicadores para evaluar la materia objeto de análisis deben ser fiables y susceptibles de ser cumplidos y medidos a la vez que deben ser detallados en el desarrollo del trabajo, así como en las conclusiones del mismo, para que los usuarios de la información puedan conocer la forma en la cual ésta ha sido valorada.

Las características fundamentales de los criterios o indicadores se detallan a continuación:

- Relevancia, en cuanto deben servir para tomar decisiones a los usuarios de la información revisada.
- Totalidad, en la medida que la información preparada de acuerdo con un determinado criterio no debe omitir factores significativos que induzcan a error a un tercero usuario de dicha información.
- Fiabilidad, que posibilite su evaluación, presentación y eventual desglose.
- Neutralidad, los criterios escogidos deben estar exentos de sesgos o parcialidad.
- Comprensibilidad, los criterios inteligibles favorecen la adecuada comprensión de su correspondiente información.

La materia objeto de valoración en un proceso de aseguramiento puede abarcar muy variados y amplios aspectos, lo que significa la posibilidad de involucrar diferentes disciplinas y especialistas en un único encargo.

Es de destacar que la carta de encargo ha de ser preparada por el revisor antes de comenzar el encargo, y sus términos y contenido deberán expresarse por escrito, siendo recomendable además establecer las pautas y plazos de comunicación entre el revisor y los responsables de la entidad.

Control de calidad:

Los requisitos de control de calidad (ISQC1) que son de aplicación a las firmas que realicen encargos de aseguramiento, comprenden los siguientes apartados principales:

- Responsabilidad y Liderazgo de la función de calidad
- Requisitos éticos
- Requisitos de aceptación y continuidad
- Recursos Humanos

- Ejecución
- Supervisión

Como quiera que los encargos de aseguramiento abarcan un amplio espectro de materias y diferentes formas de presentar su correspondiente información, en muchos casos se requerirán habilidades que están fuera de la competencia profesional del revisor. Por ello, resulta necesario no sólo determinar la competencia y capacidad del equipo de trabajo, sino en su caso, también valorar la competencia de uno o varios expertos independientes. Por su propia característica multidisciplinar, los requisitos éticos, técnicos y de supervisión serán de aplicación a todos los profesionales involucrados en el proyecto.

#### **2.4 Escepticismo y juicio profesional (A76-A85)**

El escepticismo profesional es una actitud que supone estar alerta sobre determinados hechos como:

- Evidencia que no es congruente con otra evidencia obtenida durante el proceso de revisión.
- Informaciones que ponen en duda la veracidad de determinados documentos o afirmaciones utilizadas como evidencia.
- Circunstancias que puedan sugerir la necesidad de procedimientos adicionales además de los contenidos en las ISAE.
- Condiciones que puedan indicar la existencia de errores o inexactitudes.

El escepticismo profesional resulta en todo caso necesario para el análisis crítico de la evidencia obtenida, a la vez que reduce el riesgo de utilizar afirmaciones inadecuadas al determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de trabajo a realizar.

El juicio profesional, es esencial en la propia gestión y dirección del encargo, en la medida que estas actividades no pueden ser llevadas a cabo sin tener la debida formación, conocimientos y experiencia sobre la materia objeto de análisis y sus circunstancias. Concretamente, el juicio profesional deberá ser utilizado al:

- Determinar la materialidad y los riesgos del encargo.
- Definir el alcance, momento y naturaleza de los procedimientos necesarios para obtener la necesaria evidencia.
- Evaluar la evidencia obtenida y la posibilidad de obtener más evidencia a partir de nuevos procedimientos de trabajo.
- Formular las conclusiones apropiadas sobre la base de la evidencia obtenida.

#### **2.5 Planificación y ejecución del encargo (A86-A107)**

La planificación supone la construcción de la estrategia general a llevar a cabo, incluyendo el enfoque metodológico para determinar el alcance, naturaleza y momento de las pruebas a realizar y las razones en las cuales se fundamenta dicha elección. Deberá en todo caso observar los principios

de eficacia y eficiencia, a la vez que propiciará una efectiva coordinación y supervisión de todas las fases del trabajo.

La planificación otorga la posibilidad de discutir determinados aspectos relevantes del encargo con la Dirección de la entidad, permitiendo establecer el calendario de actuación/documentación con los responsables de los diferentes departamentos involucrados por la entidad.

La planificación no constituye un hito inconexo y aislado dentro del proceso global, si no que es una actividad interactiva y dinámica que puede experimentar variaciones en función de los resultados parciales obtenidos durante dicho proceso.

### **Materialidad:**

Los errores u omisiones podrán ser considerados materiales, de forma aislada o en su conjunto, en aquellos casos que puedan afectar de manera significativa a la información que será utilizada por sus usuarios. En el concepto de materialidad confluyen aspectos cuantitativos y cualitativos, basándose en definitiva, además de en el juicio profesional del revisor, en su percepción del nivel de información que necesitan los grupos de interés como colectivo. En este contexto deberá tener en cuenta que los usuarios de la información:

- Tienen un conocimiento razonable sobre la materia objeto de análisis y su correspondiente información.
- Conocen que dicha información ha sido preparada a partir de criterios de materialidad.
- Entienden las posibles incertidumbres que pueden acompañar a cualquier proceso de medida o valoración
- Están en disposición de tomar las decisiones adecuadas a partir de la información de referencia presentada.

### **Conocimiento de las circunstancias del encargo:**

A partir de conversaciones del socio encargado del trabajo y otros profesionales clave de su equipo con la dirección de la entidad y/o sus expertos y representantes, se puede obtener un detallado conocimiento de aquellos factores esenciales que afectan al encargo. Este proceso intelectual no sólo optimizará la planificación global, si no que mejorará el juicio profesional del revisor al determinar áreas significativas para el equipo de trabajo y estudiar la eventual contratación de un experto independiente.

En un enfoque de seguridad limitada, la identificación de aquellas áreas que son susceptibles de encubrir un error u omisión relevante constituye un elemento esencial a la hora de diseñar pruebas específicas para dichas áreas.

En un enfoque de seguridad razonable, el conocimiento de los sistemas de control interno, (identificando controles clave) que soportan la información objeto de análisis, constituye un elemento esencial para identificar la tipología de errores y factores que pueden afectar a dicha información.

## 2.6 Obtención de evidencia (A108-A137)

A la hora de determinar el alcance, naturaleza y momento de realización de los procedimientos de trabajo, el revisor optará por una combinación eficiente de procedimientos para obtener el nivel de seguridad deseado. En función de las circunstancias concretas del encargo, el revisor podrá realizar los siguientes procedimientos:

- Inspección.
- Observación.
- Confirmación.
- Recálculo.
- Reformulación.
- Procedimientos Analíticos.
- Indagaciones.

La combinación óptima de procedimientos vendrá obviamente condicionada por la propia naturaleza de la materia objeto de análisis, el nivel de seguridad requerido y las necesidades de información exigidas por la entidad objeto de revisión y sus grupos de interés.

Al incorporar a un **experto independiente** al equipo de trabajo, el revisor deberá tener en consideración las siguientes cuestiones:

- La independencia, integridad y objetividad del experto.
- Su cualificación y experiencia en la materia objeto de su análisis.
- La relevancia de la opinión del experto en el contexto global del encargo.
- La naturaleza y extensión de la materia objeto de revisión por el experto.
- El riesgo de que dicha materia contenga errores significativos.
- El cumplimiento de procedimientos de control de calidad equivalentes a ISQC1.

El revisor deberá evaluar la idoneidad del trabajo del experto independiente a partir de:

- La relevancia y razonabilidad de las conclusiones del experto y su congruencia con el resultado de otras pruebas y otra evidencia obtenida.
  - La razonabilidad de los supuestos de partida y la metodología utilizada de acuerdo con las circunstancias del encargo.
  - La integridad y exactitud de las informaciones y datos utilizados al emitir su opinión profesional.
- Las reglas de actuación anteriormente explicitadas constituirán igualmente una guía para la actuación del revisor respecto a otros revisores, expertos, peritos o auditores internos, presentados por la entidad.

## **2.7 Manifestaciones escritas de la dirección (A136-A139)**

La obtención de manifestaciones escritas reduce la posibilidad de malos entendidos entre el revisor y la entidad revisada y ha de ser requerida de aquellos que tengan responsabilidad y conocimientos suficientes en función de la estructura de la entidad.

En aquellos casos en los que se hubieran detectado errores que no resultarán de forma aislada o conjuntamente significativos en el contexto del encargo, el revisor podrá incluir una relación de éstos en las manifestaciones escritas de la dirección. Así mismo podrá incluir:

- Declaración de que la dirección puso en conocimiento del revisor todas las debilidades de control interno detectadas.
- Pronunciamiento sobre la razonabilidad de las estimaciones realizadas en la preparación de la información objeto de análisis.
- Cuando la dirección de la entidad no haya intervenido en la preparación de la materia objeto de análisis, declaración expresa de su responsabilidad al respecto.

## **2.8 Hechos Posteriores (A140-A141)**

De ponerse de manifiesto, después de la fecha de emisión del informe, circunstancias que de haberse conocido antes de dicha fecha, hubieran obligado al revisor a modificar sus conclusiones, el revisor podrá realizar cualquier actuación para valorar dicho efecto.

En determinados casos por la propia naturaleza de la materia objeto de análisis, puede ser que cualquier hecho posterior carezca de relevancia desde el punto de vista de aseguramiento. Tal es el caso de la valoración de datos estadísticos o monetarios a una determinada fecha, siendo no relevantes las fluctuaciones experimentadas desde la fecha en cuestión hasta la emisión del informe.

## **2.9 Otras informaciones (A142):**

El revisor deberá analizar posibles incongruencias entre la información analizada y otras informaciones presentadas por la entidad.

Identificados errores significativos ésta última, el revisor podrá optar por las siguientes vías:

- Pedir asesoramiento a profesionales vinculados a la entidad, como por ejemplo sus asesores legales.
- Obtener asesoramiento jurídico sobre los efectos de los errores detectados y sobre su propia responsabilidad.
- Comunicar las deficiencias detectadas a un tercero, incluso a los organismos reguladores en su caso.
- Incluir las deficiencias en su informe, negar su opinión profesional o renunciar al encargo, si ello fuera posible

## **2.10 Descripción de los Criterios Aplicables (A143-A145)**

Los criterios de evaluación a aplicar y sus indicadores de referencia constituyen un elemento esencial cuando se pueden utilizar diferentes criterios y por lo tanto se pueden obtener diferentes valoraciones. En todo caso, se deberán evitar expresiones vagas o imprecisas a la hora de definir los criterios e indicadores de aplicación.

## **2.11 Formación de la opinión profesional (A146-A152)**

Para soportar la opinión profesional es necesario obtener evidencia suficiente y adecuada, teniendo en cuenta que cuanto mayor es el nivel de riesgo de la afirmación objeto de estudio, mayor deberá ser la evidencia a obtener, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo. El revisor aplicando su juicio profesional, acudirá normalmente a diferentes fuentes para cada afirmación objeto de estudio y en este sentido, la evidencia interna y externa deberá ser congruente para poder manifestarse positivamente sobre las informaciones analizadas. En el caso de que a partir de los procedimientos realizados, no se haya obtenido suficiente evidencia para soportar la opinión profesional, el revisor podrá ampliar la extensión de sus procedimientos o llevar a cabo procedimientos alternativos.

## **2.12 Evaluación de la adecuación y suficiencia de la evidencia obtenida (A153-A157):**

Las vicisitudes propias del desarrollo de cada encargo y los resultados parciales obtenidos, pueden llevar a modificar sustancialmente la naturaleza y alcance de las pruebas a realizar. Ello se puede producir en aquellos casos en los que se detecta la falta de fiabilidad de alguna fuente de información o cuando se ponen de manifiesto incongruencias entre diferentes informaciones facilitadas por diferentes interlocutores.

Limitaciones al alcance:

Existen determinadas circunstancias que pueden afectar ostensiblemente al enfoque profesional, tales como la inexistencia o destrucción de información relevante, la imposibilidad de asistir en tiempo y forma a actividades de la entidad (conteos físicos) o la mera negativa de la entidad o sus representantes a facilitar la actuación del revisor para llevar a cabo una determinada prueba. El revisor se debe plantear el efecto de dichas limitaciones en su opinión profesional, en caso de no poder llevar a cabo procedimientos alternativos.

En los encargos de seguridad limitada, por su propia definición, existe una relación cerrada de procedimientos a llevar a cabo para probar una o varias afirmaciones. Resulta por lo tanto obvia la importancia de la carta de encargo a la hora de determinar los procedimientos que se podrán llevar a cabo.

## **2.13 Emisión de la opinión profesional (informes de aseguramiento) (A158 -187)**

Teniendo en cuenta la amplia casuística de los informes de aseguramiento no existe un formato estandarizado para su elaboración. Se pueden utilizar por lo tanto modelos abreviados (*“short-*



*form*“) o modelos que contengan información más detallada (*“long-form”*) siempre y cuando se cumpla con el contenido mínimo explicitado en la ISAE 3000.

Dentro de este contenido mínimo destaca el resumen de los procedimientos y pruebas realizadas, en la medida que será un elemento de gran valor para que los usuarios de la información puedan conocer la metodología utilizada por el revisor al emitir su opinión.

Teniendo en consideración sus restricciones técnicas inherentes, los encargos de seguridad limitada deberán ser especialmente exhaustivos en la descripción de los procedimientos desarrollados y sus eventuales limitaciones al alcance. Habitualmente incluyen una relación de otros procedimientos no realizados, que hubieran sido necesarios para emitir una opinión en un encargo de seguridad razonable.

Las expectativas de los usuarios del informe de aseguramiento, la estructura y complejidad de las actividades analizadas, así como las condiciones específicas del encargo servirán como referencia para determinar la extensión de la relación de procedimientos a incluir en el informe.

Existen algunas expresiones apropiadas e utilizables a la hora de emitir una opinión profesional:

- a) En encargos de cumplimiento normativo o cumplimiento de otra naturaleza: “En cumplimiento o de acuerdo con la normativa.... “;
- b) Para encargos referidos a métodos de elaboración y preparación de la información: “Información preparada de forma adecuada de acuerdo con la metodología .....”;
- c) En casos en los cuales los principios de fidelidad en la presentación estén incardinados en los propios criterios de evaluación expresados en la carta de encargo: “Se han aplicado y presentan fielmente los criterios de valoración ..... “”;

El informe en su caso, contendrá además referencia a los trabajos realizados por expertos independientes, su capacitación para ello y la descripción de cómo se integra la opinión profesional del experto en las conclusiones del revisor. En todo caso hay que recalcar que la integración de conclusiones de un experto en un trabajo de aseguramiento no exime de responsabilidad al revisor firmante del informe.

## **2.14 Modificaciones de la opinión profesional (A188-A192)**

Las conclusiones del informe adoptarán diferentes redacciones según los resultados de pruebas realizadas, a continuación detallamos algunos **ejemplos**:

- a) Opinión con salvedades (seguridad limitada): “A partir de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida, excepto por los efectos de la deficiencia descrita en el punto... del presente informe, no existen indicaciones que nos hagan concluir que la información XXX no cumpla con la normativa o guía de referencia.
- b) Opinión adversa (seguridad limitada y seguridad razonable): “Como consecuencia de la relevancia de la materia descrita en el punto... del presente informe, la información XXX no cumple con la normativa o guía de referencia”.

c) Opinión denegada (seguridad limitada y seguridad razonable): Como consecuencia de la materia descrita en el punto... del presente informe no hemos podido obtener evidencia adecuada y suficiente para pronunciarnos sobre la información XXX y por lo tanto no podemos emitir una opinión/conclusión profesional sobre la misma”.

Otra responsabilidad de comunicación:

Las incidencias relevantes a comunicar a terceros incluyen en todo caso la detección de un fraude o la manipulación tendenciosa en la información objeto de análisis.

### **2.15 Documentación (A193-A200)**

La documentación debe registrar fundamentalmente aquellas cuestiones que son significativas y que requieren el ejercicio del juicio profesional para soportar las conclusiones del revisor.

La documentación contendrá entre otros extremos, el registro de cumplimiento de los requisitos éticos y de independencia, la supervisión interna realizada durante el trabajo, las discusiones sobre cuestiones sujetas a interpretación y posibles consultas externas.

Se deberán establecer plazos para la terminación del trabajo administrativo y de cierre del trabajo una vez emitido el informe. Así mismo, se fijarán procedimientos y plazos de custodia de la documentación que no deben ser inferiores a cinco años desde la emisión del informe de aseguramiento.

**Comité de Normas y Procedimientos (CNyP)**

**Comisión de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) e Informes Integrados (II)**

**REA+REGA-CGE**