

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

(ISAE 3000)

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 (RSC) preparada conforme a las guías y principios de elaboración de la información de RSC.

En esta circular presentamos algunos aspectos generales de dicha norma así como sus objetivos, principales definiciones y requerimientos. El comentario detallado de su aplicación es objeto de tratamiento en la Comunicación nº 3.

I. Introducción

La versión revisada de la ISAE 3000 aclara y complementa algunos aspectos controvertidos de las normas predecesoras, posibilitando incluso su utilización por “no auditores” en la revisión de información no financiera, siempre y cuando cumplan con los requisitos relativos a ética y control de calidad exigidos por el IESBA (*Code of ethics for professional accountants*) y por la ISQC1 (*International Standard of Quality Control*), respectivamente.

La versión revisada de la ISAE 3000 incluye una detallada diferenciación de los encargos de **seguridad razonable** respecto de aquellos considerados como de **seguridad limitada**, estableciendo las lindes entre ambas categorías y desarrollando su enfoque metodológico, tanto desde el punto de vista de valoración del riesgo como de la determinación del alcance y naturaleza de los procedimientos de verificación a desarrollar. Por otro lado, esta nueva versión enfatiza el papel del concepto de materialidad dentro de todo el proceso de verificación y permite a los profesionales ahondar en el conocimiento y revisión de la materia e información objeto de análisis.

La ISAE 3000 regula de forma concluyente los encargos combinados, contemplando la colaboración con expertos independientes, asesores internos, otros revisores, o con la auditoría interna en el caso de que la entidad revisada disponga de dicha función. La participación de diferentes profesionales en encargos “a gran escala”, sin duda generará un valor añadido a la entidad en un entorno cada vez más regulado y con mayor presencia y presión por parte de los grupos de interés.

Se conjugan, por tanto, en la mencionada norma elementos metodológicos de auditoría así como técnicas propias de otras disciplinas, en función de la naturaleza y objetivos del encargo dentro de un marco conceptual de referencia, haciendo uso en su caso de los adecuados indicadores del rendimiento social, medioambiental o de otra índole de la entidad objeto de revisión.

Por otro lado, el enfoque ISAE 3000 puede ser completado, si así lo exigieran la efectividad y las circunstancias del encargo, por un enfoque AA1000 *Assurance Standards*, que es la herramienta metodológica de carácter holístico utilizada tradicionalmente por “las consultoras de sostenibilidad”, materia ésta que será desarrollada en una circular específica.

Teniendo en cuenta la afinidad de los conceptos integrados en la ISAE 3000 con la práctica profesional de auditoría, en este documento se ha abreviado la presentación de determinados conceptos y problemas prácticos que, sin duda, sobre la base de su experiencia profesional podría resolver el profesional sin mayor dificultad. Se incluyen, sin embargo, aquellos elementos novedosos de la ISAE 3000 revisada, así como comentarios sobre elementos consustanciales y típicos de la actividad de Aseguramiento.

Los principios generales de los encargos de aseguramiento están recogidos en la “norma marco”: *International Framework for Assurance Engagements*. Por otra parte, tal y como se menciona al principio de este apartado, la ISAE 3000 parte de la base de la estricta aplicación de los requisitos éticos del “*Internacional Ethics Standards Board for Accountants*” y de los de control de calidad recogidos en la ISQC 1 (“*International Standard of Quality Control*”), tanto en encargos directos como en encargos combinados en la revisión de información no financiera; no estando sujeta, sin embargo, a la metodología de las Normas Internacionales de Auditoría (*International Standard on Auditing (ISAs)*).

En este mismo sentido, la mencionada norma ISAE 3000 no será tampoco de aplicación a encargos de procedimientos acordados y de compilación de información que estarán regulados por la ISRS 4400 y la ISRS 4410, respectivamente.

La ISAE 3000 revisada es de aplicación para todos los encargos cuya fecha de informe sea posterior al 14 de Diciembre de 2.015.

II. Objetivos

Desde el punto de vista práctico destaca la clara diferenciación entre los encargos en los cuales el revisor obtiene un nivel de “seguridad razonable”, frente a aquellos en los que sólo puede alcanzar una “seguridad limitada”, ya que dicha clasificación condicionará notablemente el alcance y la profundidad del proceso de revisión.

En definitiva, se trata de un proceso intelectual de obtención de evidencia para expresar una conclusión (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.

En caso de que el revisor no pueda obtener suficiente evidencia para conseguir los objetivos del encargo, éste podrá emitir una opinión/conclusión favorable, con salvedades, desfavorable o denegar opinión o renunciar al encargo de no existir previsión legal en contrario.

III. Definiciones

- **Revisor:** Profesional o firma con capacidad y cualificación adecuada para poder analizar determinadas materias y su correspondiente información a partir de la utilización de un enfoque metodológico sistemático;
- **Entidad:** Organismo que desarrolla efectivamente la gestión de la materia objeto de análisis y se encarga de la preparación de la información por sí mismo o a través de terceros;
- **Encargo de Aseguramiento:** Mandato profesional por el cual un revisor cualificado puede expresar sus conclusiones sobre la materia o información objeto de análisis con la finalidad de reforzar el grado de confianza de los usuarios de la mencionada información;
- **Materia objeto de análisis:** Se refiere a las relaciones o fenómenos objeto de evaluación/medición a partir de determinados criterios o indicadores;
- **Información objeto de análisis:** Es la expresión o resultado formal de evaluar la materia objeto de análisis de acuerdo con unos criterios o indicadores preestablecidos;
- **Seguridad razonable:** Encargo en el cual el revisor reduce el nivel de riesgo hasta un nivel aceptable, considerando los fundamentos de su opinión profesional y las circunstancias del encargo;
- **Seguridad limitada:** Encargo en el cual el revisor reduce el nivel de riesgo hasta un nivel aceptable, de acuerdo con las circunstancias del encargo, pero teniendo en cuenta que dicho nivel de riesgo es en todo caso mayor del que sería aplicable en un entorno de seguridad razonable;
- **Criterios de evaluación e Indicadores:** Se refiere a los comparables, técnicas o ratios utilizados para evaluar la información y/o las utilidades objeto de análisis;
- **Riesgo de Aseguramiento:** Se refiere al 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;
- **Evidencia:** Informaciones utilizadas por el revisor para soportar, fundamentar y emitir sus conclusiones;
- **Experto Independiente:** Aquella persona u organización que, teniendo la suficiente experiencia y capacidad, puede evaluar parcial o totalmente la materia objeto de análisis para soportar las conclusiones del revisor;
- **Usuarios de la información:** aquellas personas, grupos u organizaciones que tienen o podrían tener interés en la información y conclusiones presentadas en informe de aseguramiento;
- **Errores u omisiones:** La diferencia existente entre la información objeto de revisión presentada por la entidad o sus representantes y aquella que ha sido evaluada o calculada de acuerdo con los criterios preestablecidos en el encargo.

IV. Requerimientos

El revisor deberá tener un conocimiento completo de ISAE 3000 teniendo en cuenta todos los requerimientos relevantes de acuerdo con las circunstancias del encargo.

Ética:

El revisor cumplirá con los apartados A y B del Código IESBA o con la propia norma profesional aplicable que sea equivalente.

Aceptación y continuidad:

El revisor podrá aceptar o continuar con el encargo de aseguramiento sólo si se cumplen determinadas condiciones, tales como: independencia, integridad y objetividad, competencia y capacidad del equipo de trabajo, así como un detallado conocimiento de los términos y condiciones del encargo acordados con la entidad. En este contexto contractual, deberá considerar la posibilidad del efectivo cumplimiento de sus objetivos a partir de la fiabilidad de la información objeto de análisis.

Control de calidad:

El responsable del encargo deberá formar parte de una organización que cumpla con los requisitos de control de calidad del ISQC1 o norma profesional estrictamente equivalente.

Asimismo, tendrá que garantizar la competencia, experiencia y capacidad de su equipo para cumplir con los objetivos del encargo, y velará por la aplicación efectiva de las políticas internas de consulta y supervisión.

Habilidades de Aseguramiento:

El responsable del encargo deberá planificar el trabajo adecuadamente desde el punto de vista del escepticismo profesional, en un proceso interactivo y continuo de obtención de evidencia hasta conseguir soportar su opinión de aseguramiento.

Planificación y Ejecución:

Todo el proceso de trabajo debe estar inspirado por el principio de eficiencia al determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos a desarrollar, de acuerdo con los objetivos del encargo.

Materialidad:

La Materialidad debe desempeñar un papel fundamental a la hora de:

- Planificar las áreas de riesgo y determinar “a priori” la naturaleza y alcance de las pruebas a realizar.
- Diseñar, en su caso, las pruebas adicionales a desarrollar en función de los resultados parciales obtenidos.
- Evaluar finalmente si la información objeto de análisis está libre de omisiones o errores significativos.

Conocimiento de la materia objeto de evaluación y otras circunstancias propias del encargo:

El revisor deberá realizar indagaciones sobre eventuales incumplimientos normativos o errores materiales en la información objeto de análisis, así como en su caso obtener información pormenorizada sobre la función de auditoría interna y /o los expertos que hubieran podido intervenir en la preparación y elaboración de la información objeto de análisis.

Seguridad Limitada:

Se obtendrá un conocimiento suficiente de la información objeto de análisis, de tal forma que permita IDENTIFICAR áreas que pudieran contener errores u omisiones significativos.

Respecto a las áreas mencionadas, al planificar y ejecutar el encargo, el revisor deberá considerar los procesos utilizados en la elaboración de la información objeto de análisis.

Seguridad razonable:

Se obtendrá un conocimiento suficiente de la información objeto de análisis, de tal forma que permita IDENTIFICAR y EVALUAR el riesgo de que la información analizada pudiera contener errores u omisiones significativos.

En cuanto a los riesgos mencionados, el revisor deberá evidenciar un conocimiento exhaustivo del sistema de control interno aplicado en la preparación de la información objeto de análisis. Este proceso incluye la evaluación del diseño de controles relevantes y la ejecución de pruebas de control.

Obtención de evidencia, evaluación y respuesta a los riesgos detectados:

El revisor diseñará y ejecutará los procedimientos necesarios para determinar las áreas que pudieran contener errores u omisiones significativos y soportar unas conclusiones de SEGURIDAD LIMITADA de la información objeto de análisis.

El revisor diseñará y ejecutará procedimientos específicos para valorar los riesgos detectados, y obtener SEGURIDAD RAZONABLE para soportar sus conclusiones de aseguramiento, incluyendo además de las pruebas de control, cualquier otro procedimiento de trabajo que estimara necesario de acuerdo con la evaluación del riesgo, los resultados obtenidos y las circunstancias del encargo.

Obtenida evidencia de la existencia de errores significativos que pudieran afectar a la información objeto de análisis, el revisor planificará y desarrollará procedimientos adicionales de comprobación para determinar la influencia de dichos errores en su opinión profesional a partir de los resultados obtenidos. En el transcurso de la revisión, el revisor puede modificar su valoración de riesgos. En este caso, deberá modificar la naturaleza y alcance de los procedimientos de trabajo a realizar.

Cabe destacar, por lo tanto, el hecho de que la diferencia entre un enfoque de **seguridad limitada** y de **seguridad razonable** no es meramente cuantitativa, al incorporar este último un desarrollo más profundo del conocimiento del entorno y de los sistemas de control de la entidad revisada, así como de la tipología de los procedimientos y pruebas a cumplimentar.

Hechos Posteriores:

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. Sin embargo, no está obligado a realizar ninguna prueba adicional con posterioridad a la fecha de emisión de su informe.

Informe:

El informe adoptará forma escrita con clara delimitación de su párrafo de conclusiones.

Los párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones, debilidades, recomendaciones etc., deberán expresar de manera inequívoca que no forman parte de las conclusiones.

Contenido mínimo del informe:

- El título: Informe de aseguramiento independiente.
- Persona u organización a la que va dirigido.
- Descripción del nivel de seguridad adoptado en el enfoque de aseguramiento: Seguridad Limitada o Razonable.
- En el caso de que la información objeto de análisis haya sido preparada por un tercero, el informe puede adjuntar dicha información o hacer referencia a ella.
- Definición de los criterios y/o indicadores aplicados para la valoración de la materia/información objeto de análisis.
- Descripción de las limitaciones al alcance encontradas durante el trabajo.
- Cuando los criterios aplicables hayan sido designados para un propósito específico o por exigencia legal, habrá que poner tal hecho en conocimiento de los usuarios del informe y no deberá ser utilizado para otra finalidad.
- Deberá incluirse un párrafo sobre la responsabilidad de la preparación de la información a revisar (de la dirección de la entidad o de un tercero especializado) y el alcance de la responsabilidad del propio revisor de acuerdo con el encargo recibido.
- Constará el hecho de que la revisión se ha realizado de acuerdo con la ISAE 3000 y, en su caso, otras normas que le fueran de aplicación.
- El informe deberá pronunciarse expresamente sobre el cumplimiento del control de calidad según ISQC1 o norma profesional de similar naturaleza y alcance que regule la actividad profesional del revisor.
- Adicionalmente, el informe se ha de pronunciar sobre el cumplimiento de los requisitos éticos y de independencia de acuerdo con el código IESBA o norma profesional de similar naturaleza y alcance que regule la actividad profesional del revisor.
- Resumen de los procedimientos de trabajo que han servido de fundamento a las conclusiones del trabajo.
- Conclusiones:

En el caso de que se trate de un encargo con enfoque de **seguridad razonable**, la opinión deberá manifestarse de forma positiva, por ejemplo:

“En nuestra opinión la información no financiera de XXX preparada por la entidad de acuerdo con el marco conceptual YYY está elaborada y presentada de manera adecuada en todos sus aspectos significativos en aplicación de los siguientes criterios”.

En un contexto de **seguridad limitada**, la opinión deberá expresarse en forma de seguridad negativa, de tal forma que transmita si a partir de los procedimientos ejecutados por el revisor se puede concluir o no, que es probable que no existan errores significativos en las áreas objeto de estudio.

Este enfoque podría recoger su opinión profesional de acuerdo con la siguiente redacción:

“A partir de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida, no hemos detectado la necesidad de efectuar correcciones significativas a la información no financiera XXX presentada y elaborada en aplicación de los siguientes criterios”.

Si el revisor hace referencia en su informe al trabajo realizado por un experto, ello no reduce su responsabilidad en cuanto a las conclusiones recogidas en su informe.

El revisor **modificará sus conclusiones** cuando se den algunas de las siguientes circunstancias:

- Cuando exista una **limitación al alcance** esencial que afecte significativamente a su juicio profesional (opinión con salvedades o denegación de opinión).
- En aquellos casos en los que la información objeto de análisis contiene **errores u omisiones** relevantes (opinión con salvedades u opinión desfavorable/adversa).

El revisor considerará en todo caso y de acuerdo con los términos y circunstancias del encargo la posibilidad de comunicar a la entidad cualquier incidencia detectada durante su trabajo al responsable de preparación de la información, al órgano de administración o a cualquier organismo o persona que tengan interés legítimo en la materia objeto de análisis.

Documentación:

El revisor organizará la documentación de su proceso de aseguramiento de tal forma que permita a otro revisor con suficiente experiencia entender:

- La naturaleza, momento y alcance de los procedimientos realizados en aplicación de ISAE 3000 y otra normativa que fuera de aplicación.
- Los resultados y la evidencia obtenida.
- Cuestiones significativas que se hayan puesto de manifiesto durante el proceso de revisión, así como las soluciones adoptadas para fundamentar sus correspondientes conclusiones.

El revisor una vez compilada toda la documentación del encargo deberá guardar ésta durante el período exigido legal o contractualmente.

V. Guías de Aplicación

La guía de aplicación se desarrolla en el documento nº 3 de esta serie; a continuación incluimos un índice sistemático de los apartados de la misma:

<u>Apartado</u>	<u>Concepto</u>
A1-A2	Introducción y objetivos
A3 -A20	Definiciones
A21-A34	Realización del encargo de acuerdo con ISAE
A35-A75	Aceptación y continuidad del encargo
A76-A85	Escepticismo y juicio profesional
A86-A107	Planificación y ejecución del encargo
A108-A137	Obtención de evidencia
A136-A139	Manifestaciones escritas de la dirección
A140-A141	Hechos Posteriores
A142	Otras informaciones
A143-A145	Descripción de los Criterios Aplicables
A146-A157	Formación de la opinión profesional
A153-A157	Evaluación de la adecuación y suficiencia de la evidencia obtenida
A158-187	Emisión de la opinión profesional
A188-A192	Modificaciones de la opinión profesional
A192	Otra responsabilidad de comunicación
A193-A200	Documentación

ABREVIATURAS utilizadas:

IFAE: International Framework for Assurance Engagements

IESBA Code: International Ethics Standards Board for Accountants

ISQC1: International Standard on quality control for firms that perform audit and reviews of financial statements and other assurance and related services engagements

ISRS 4400: Engagement to perform agreed-upon procedures regarding financial information

ISRS 4410: Compilation Engagements

Comité de Normas y Procedimientos (CNyP)

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

REA+REGA-CGE