



**INSTITUTO DE  
CENSORES JURADOS DE  
CUENTAS DE ESPAÑA**

**GUÍA DE  
ACTUACIÓN**

**21**

# **GUÍA DE ACTUACIÓN SOBRE TRABAJOS DE REVISIÓN DE INFORMES DE RESPONSABILIDAD CORPORATIVA**

**Septiembre de 2008**

INDICE

	<b>Pág.</b>
<b>I. Introducción</b>	<b>3</b>
Antecedentes	3
Propósito de la Guía	3
Naturaleza de la revisión	3
Principales definiciones	4
Objetivos de la revisión	5
<b>II. Aceptación de los trabajos</b>	<b>5</b>
Consideraciones previas	5
Revisión de los criterios de reporting	6
Alcance de la revisión	7
Competencias profesionales	7
<b>III. Carta de Encargo</b>	<b>8</b>
Elementos de la Carta de Encargo	8
<b>IV. Ejecución del Trabajo</b>	<b>8</b>
Consideraciones generales	8
Planificación	8
Evaluación de la materialidad	12
Entendimiento del control interno	12
Naturaleza de las evidencias	14
Hechos posteriores	16
Papeles de trabajo	16
<b>V. Uso de informes o trabajos de terceros</b>	<b>16</b>
<b>VI. Informe de Revisión</b>	<b>17</b>
Aspectos a considerar	17
Contenido del Informe	18
Conclusiones	20
<b>VII. Recomendaciones</b>	<b>21</b>
Anexo I: Modelo de Informe de Revisión	22
Anexo II: Principios básicos de la Norma ISAE 3000	23

*The Guide to perform reviews of Corporate Responsibility Reports is based on the International Standard on Assurance Engagements 3000: “Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information” issued by IAASB and published by the International Federation of Accountants (IFAC) in December 2003 and is used with permission of IFAC.*

*La Guía de actuación sobre trabajos de revisión de informes de responsabilidad corporativa se basa en la Norma Internacional de Encargos de Verificación (ISAE) 3000: Trabajos de verificación distintos a una auditoría o revisión de información financiera histórica” preparada por el Comité Internacional de Normas de Auditoría y Verificación (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board) y publicada por IFAC en diciembre de 2003 y se utiliza con el permiso de IFAC.*

## I. Introducción

### Antecedentes

1. Durante los últimos años, y dentro del entorno de mayor demanda de información sobre el enfoque de gestión y desempeño ambiental, ético y social de las organizaciones, muchas de ellas han publicado informes o memorias, generalmente denominadas Informes o Memorias de Sostenibilidad o de Responsabilidad Social Corporativa, en las que ofrecen información sobre sus políticas, compromisos, actividades e indicadores de desempeño relativos a su contribución a un desarrollo sostenible.
2. La relevancia de esta información para la toma de decisiones por parte de terceros y la realización de revisiones de la misma por parte de miembros de la Corporación han motivado que la Comisión Técnica y de Control de Calidad del ICJCE haya considerado conveniente la elaboración de la presente *Guía de Actuación sobre trabajos de revisión de Informes de Responsabilidad Corporativa* al objeto de recoger recomendaciones para la prestación de estos servicios de revisión.

### Propósito de la Guía

3. La presente Guía tiene como objetivo homogeneizar la actuación de los miembros de la Corporación en este tipo de trabajos, para lo cual toma como referencia la Norma ISAE 3000 “*Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*”<sup>1</sup> emitida por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC) y es utilizada con el permiso de dicho Organismo.
4. Esta Guía está destinada a los miembros del ICJCE, por lo que cualquier referencia a la misma implica el cumplimiento de todos sus contenidos.

### Naturaleza de la revisión

5. Debido a la diferente condición de los datos y madurez de los sistemas de información y control que soportan el contenido de los Informes de Responsabilidad Corporativa (en adelante, IRC), la naturaleza del trabajo puede tener por objeto ofrecer dos tipos de conclusión:

#### Aseguramiento Razonable / Seguridad positiva<sup>2</sup>

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

#### Aseguramiento Limitado / Seguridad limitada<sup>3</sup>

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

---

<sup>1</sup> Se adjunta como anexo a la presente Guía (Anexo II) un documento que resume los aspectos fundamentales de la ISAE 3000, extractado del Appendix C del Discusión Paper de la FEE “On the Auditor’s Involvement with the new EU Prospectus Directive”, de Noviembre de 2004. El texto completo puede encontrarse en la página web de la IFAC: <http://www.ifac.org/IAASB/Pronouncements.php>

<sup>2</sup> “Reasonable assurance engagement” siguiendo la terminología descrita en ISAE 3000

<sup>3</sup> “Limited assurance engagement” siguiendo la terminología descrita en ISAE 3000

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

6. Si bien en el presente documento se establecen los diferentes alcances de la revisión, se entiende que, dada la naturaleza de parte de la información incluida en los Informes de Responsabilidad Corporativa y el grado de desarrollo de los estándares existentes para la elaboración de dichos Informes, actualmente no se dan las circunstancias para emitir informes de seguridad razonable o positiva sobre Informes de Responsabilidad Corporativa tomados en su conjunto. Este tipo de aseguramiento tan solo se podrá emitir sobre indicadores concretos y siempre y cuando dichos indicadores:
  - Formen parte del proceso de gestión real y efectivo de la organización
  - Sean medibles a lo largo del tiempo
  - Se encuentren sometidos a control interno, supervisión y seguimiento en cuanto a su análisis y control

Por este motivo, las recomendaciones de esta Guía se limitan al segundo nivel de aseguramiento: Aseguramiento limitado.

7. La presente Guía no contempla la emisión de un informe de procedimientos acordados, que sólo tendría sentido en aquellos casos en los que el resultado del trabajo realizado fuera para uso interno de la entidad que contrata el servicio.

### **Principales Definiciones**

#### **8. Informe de Responsabilidad Corporativa (IRC):**

IRC es un término muy amplio que habitualmente se considera sinónimo de otros términos también utilizados para describir la información relativa a la contribución económica, ambiental y social de las organizaciones (por ejemplo, memorias de sostenibilidad, responsabilidad social empresarial, responsabilidad social, ciudadanía corporativa, etc.). A los efectos de esta Guía, se entenderá por IRC aquel documento en el que una organización informa y rinde cuentas, de conformidad con un estándar que sea apropiado y verificable, a terceros interesados en sus políticas y compromisos para un desarrollo sostenible, así como en sus actividades, eventos e indicadores de desempeño relativos al mismo.

#### **9. Organización informante:**

Aquella responsable de la preparación y publicación del IRC y con cuya dirección trata el auditor que lleva a cabo la revisión.

#### **10. Estándares y criterios para la elaboración del IRC (en adelante, criterios de reporting):**

Son los criterios seguidos y explicitados por la organización informante a la hora de definir los contenidos del informe. Estos, sin perjuicio de que deban ser en todo caso públicos, pueden estar basados en un estándar de información internacional<sup>4</sup> o bien ser propios de la organización informante siempre que su aplicación de lugar a información verificable. En el punto 21 de la presente Guía se establecen las características que deben tener estos criterios para que puedan considerarse idóneos.

---

<sup>4</sup> Tales como los estándares Global Reporting Initiative (GRI), AA1000 ó Ethos.

## 11. Usuarios del IRC:

Aquellos que, tras la lectura y sobre la base de su contenido, toman decisiones o se forman juicios sobre el compromiso y desempeño sostenible de la organización.

### Objetivos de la revisión

12. La revisión independiente del IRC tiene por objeto que un auditor pueda formular una conclusión sobre la fiabilidad y adecuación a un estándar apropiado de la presentación de las políticas de la organización informante, así como de sus actividades, eventos e indicadores de desempeño relativos a su contribución a un desarrollo sostenible.
13. De forma general, este trabajo incluye la revisión de:
  - la adecuación de los criterios de reporting;
  - que éstos han sido aplicados de modo uniforme;
  - la fiabilidad de información que contiene el IRC;
  - la integridad de dicha información; y
  - su adecuada presentación y desglose.

## II. Aceptación de los trabajos

### Consideraciones previas

14. Antes de aceptar un trabajo de revisión de IRC, el auditor debe comprobar que:
  - Es independiente de la parte contratante, así como de la organización informante.
  - La confección del IRC es responsabilidad de la organización informante.
  - El objeto de la revisión tiene una lógica o unidad reconocible para el lector.
  - Dispone de tiempo necesario y un equipo con conocimiento sobre el objeto de la revisión y la competencia profesional adecuada para llevar a cabo el trabajo.
  - Puede presumirse razonablemente que la dirección de la organización informante está obrando de buena fe.
  - Existen evidencias de que los criterios de reporting usados para elaborar el informe son adecuados (según lo establecido en el apartado 21).
  - Existen indicios de que será posible obtener las evidencias adecuadas para cumplir con el objetivo del trabajo.
15. Asimismo, el auditor debe considerar la utilización que se espera dar a su informe de revisión y la forma en que su nombre estará asociado con el mismo, con el objeto de asegurarse de que sea compatible con el nivel de aseguramiento comprometido con el cliente en la carta de encargo.
16. Para ser aceptado, el objeto del trabajo debe incluir al menos la revisión de la información relativa a los aspectos que pueden ser considerados por el auditor como significativos en relación con el desempeño sostenible de la organización. En este sentido, se prestará atención, entre otros, a los aspectos indicados en los puntos 33 c) y d) siguientes.
17. El auditor debe evaluar si cuenta con las competencias profesionales suficientes para desarrollar el trabajo a la luz de las circunstancias específicas del encargo.

18. El auditor debe cumplir con los requerimientos de las Partes A y B del Código de Ética Profesional de la IFAC (disponible en la página web de dicho Organismo: <http://www.ifac.org/Ethics/Pronouncements.php>), y sólo podrá aceptar el encargo si, sobre la base del conocimiento preliminar de las circunstancias del mismo, nada ha llegado a su conocimiento que indique que no se cumplirán los requerimientos del Código de Ética Profesional, de la ISAE 3000 o de la presente Guía de Actuación. En este sentido, el auditor que emita el informe de revisión no debe participar en la elaboración del IRC. Esto no impide la prestación de servicios de asesoramiento en relación con los procesos de información en esta materia, manteniendo siempre las debidas cautelas que garanticen el cumplimiento de los principios éticos fundamentales contenidos en dicho Código y en el Código de Ética Profesional del ICJCE.
19. El auditor debe implementar procedimientos de control de calidad en la realización del trabajo.

### **Revisión de los criterios de reporting**

20. La adecuación del objeto de revisión y de los criterios de reporting debe ser evaluada antes de aceptar un encargo, utilizando los conocimientos preliminares de las circunstancias del encargo. Un encargo sólo puede ser aceptado como encargo de aseguramiento, si el objeto de revisión y los criterios de reporting han sido previamente evaluados como adecuados.
21. Los criterios de reporting se consideran adecuados si tienen las siguientes características:
- **Relevancia:** los criterios son relevantes cuando contribuyen a formar conclusiones que ayudan a la toma de decisiones por parte de los usuarios del IRC.
  - **Integridad<sup>5</sup>:** los criterios son lo suficientemente completos cuando los factores relevantes que podrían afectar a las conclusiones, dentro del contexto de las circunstancias del encargo, no han sido omitidos. Unos criterios completos incluyen, cuando sea relevante, las prácticas habituales de presentación y desglose.
  - **Fiabilidad:** los criterios fiables permiten, cuando son utilizados en circunstancias similares por auditores similarmente cualificados, una evaluación o medición uniforme y razonable del objeto de la revisión, incluyendo, cuando sea relevante, la presentación y desglose.
  - **Neutralidad:** la neutralidad de los criterios aplicados contribuye a la formación de conclusiones libres de prejuicios.
  - **Comprensibilidad:** unos criterios comprensibles contribuyen a conclusiones claras, completas y no sujetas a interpretaciones significativamente distintas.
22. El auditor no podrá aceptar un encargo en el que los criterios utilizados por la organización informante en la elaboración del IRC sean evaluados como insuficientes para cumplir las necesidades de información de los usuarios del mismo (por ejemplo, en IRC elaborados utilizando exclusivamente los criterios GRI no podrá aceptarse el encargo cuando el nivel de aplicación de dichos criterios sea “C”).

---

<sup>5</sup> Exhaustividad

### **Alcance de la revisión**

23. En ocasiones la organización informante puede decidir emitir su IRC sobre una parte del grupo y no sobre la totalidad de sus componentes (entidades, centros de trabajo o unidades de negocio que lo constituyen). Por ejemplo, puede excluir las actividades llevadas a cabo en un área geográfica determinada como consecuencia de una reciente adquisición y/o de la imposibilidad de obtención de información adecuada de éste área. En este caso, el alcance de la revisión se limitará a los componentes incluidos en el IRC, que deberá contener referencia explícita a los componentes que no han sido incluidos en el mismo así como, en caso de que sea posible realizar el cálculo, a lo que representan estos componentes excluidos en relación con el total del grupo. El auditor deberá, por su parte, hacer referencia a este hecho adaptando convenientemente el primer párrafo del informe de revisión y aludiendo al apartado del IRC en el que se describen los componentes no incluidos en el mismo. Por otra parte, la organización informante no puede en este caso incluir en el IRC ningún tipo de información relativa a estos componentes que han sido excluidos. En aquellos casos en los que en el IRC se incluya información financiera consolidada del Grupo correspondiente en la que se haya integrado la sociedad dependiente o los componentes excluidos, se deberá verificar que en el IRC se incluya información suficiente sobre el impacto de dicha sociedad en la información financiera consolidada en términos de fondos propios, cifras de negocio, personal, resultados, etc. Asimismo, se evaluará la necesidad de introducir modificaciones en el informe a emitir llamando la atención sobre la situación y/o sobre el impacto.

### **Competencias profesionales**

24. El auditor debe disponer de un equipo de revisión que combine la suficiente experiencia y competencia técnica como para identificar y recoger las evidencias necesarias. Por ello, el auditor debe además tener un entendimiento suficiente de los asuntos relevantes del IRC que le permita asumir la responsabilidad como líder de un equipo que combinará las distintas aptitudes profesionales necesarias para este tipo de encargos.
25. El equipo debe tener los conocimientos suficientes sobre el objeto de revisión del encargo que le permita manejar toda la información utilizada por la entidad al elaborar el IRC. El nivel de conocimientos necesario que el equipo del proyecto requiere, incluye:
- a) Conocimientos y experiencia en trabajos de aseguramiento de información no financiera y, en concreto, en el área de los IRC.
  - b) Conocimientos especializados sobre el objeto de revisión (actividad de la organización, temas ambientales, laborales, aspectos sociales y económicos, legislación medioambiental, laboral o social aplicable, protocolos, normas o convenios internacionales relevantes, etc.).
  - c) Conocimientos de sistemas de gestión y de información, por ejemplo, sistemas de gestión ambiental, de seguridad y salud, etc.
  - d) Conocimientos de los estándares y criterios para la elaboración de los IRC.
  - e) Conocimiento del entorno y tendencias en el ámbito de responsabilidad social corporativa, así como de las opiniones y puntos de vista de los grupos de interés externos mas relevantes.
26. Asimismo, el auditor podrá basar sus conclusiones en el trabajo de expertos externos de conformidad con lo establecido en el apartado V de la presente Guía de Actuación.

### III. Carta de Encargo

#### Elementos de la carta de Encargo

27. Los siguientes elementos se incluirán generalmente en la carta de encargo:

- a) Tipo de encargo e informe a emitir (aseguramiento razonable o limitado).
- b) Objeto de revisión sobre el que se van a emitir conclusiones, cuya elaboración es responsabilidad de la organización informante.
- c) Alcance de la revisión.
- d) Criterios utilizados para evaluar o medir el objeto de revisión del encargo y dónde se encuentran accesibles al usuario del informe.
- e) Responsabilidades del auditor y limitaciones al encargo.
- f) Las responsabilidades de la organización informante, así como las de su dirección, entre las que se encuentra facilitar al auditor una carta de manifestaciones.
- g) Usuarios objetivo del informe.
- h) Uso del informe de revisión.
- i) Calendario y honorarios.
- j) Cláusulas de limitación de responsabilidad
- k) Aceptación de las condiciones.

Adicionalmente, los miembros de la Corporación valorarán la conveniencia de incluir otras cláusulas en la carta de encargo, tomando para ello como referencia la *Guía de Actuación sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo* publicada por el Instituto en abril de 2008.

### IV. Ejecución del Trabajo

#### Consideraciones generales

28. El auditor deberá considerar la idoneidad de una petición del cliente, recibida antes de la finalización del trabajo, para cambiar el encargo a un trabajo de procedimientos acordados o para cambiarlo de un encargo de seguridad positiva a uno de seguridad limitada, y no deberá acceder a dicha petición si no existe una justificación razonable para la misma. En este sentido, se tendrá en consideración, entre otros aspectos, lo establecido en los párrafos 6 y 7 anteriores.

#### Planificación

29. Con carácter general, el encargo consistirá en la emisión de un informe en el que se exprese un aseguramiento limitado. En aquellos casos en los que el alcance sea un aseguramiento razonable, se deberán ampliar los procedimientos con respecto a los procedimientos establecidos en esta Guía.



30. El auditor debe planificar el trabajo de forma tal que lo pueda realizar de manera eficiente. La naturaleza y alcance de las actividades de planificación variarán en función de las circunstancias del encargo. La planificación requiere el desarrollo de una estrategia global para determinar la naturaleza, alcance, y momento de ejecución del trabajo a realizar. Una planificación adecuada ayuda a prestar la atención apropiada a los aspectos importantes del encargo, identificar a tiempo problemas potenciales y organizar y gestionar correctamente el encargo, con el objeto de llevarlo a cabo de una forma efectiva y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al auditor a asignar adecuadamente las tareas a los miembros del equipo de trabajo, y facilita su dirección y supervisión, y la revisión de su trabajo. Además, permite, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros auditores y expertos.
31. El auditor debe mostrar una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que conduzcan a la existencia de errores u omisiones materiales en la presentación de la información objeto de revisión.
32. El auditor debe obtener un entendimiento suficiente del objeto de revisión, de los criterios aplicados en la preparación de la información, del sector en el que la entidad opera y de cualquier otra circunstancia del encargo, para poder identificar y evaluar el riesgo de que la información objeto de revisión pueda contener errores u omisiones materiales, y para diseñar y realizar los procedimientos necesarios para la obtención de evidencia.
33. El auditor en la etapa de planificación debe llevar a cabo los siguientes procedimientos:
  - a) Evaluar el proceso seguido por la organización informante para identificar cuáles son los **grupos de interés** de la organización y sus requisitos de información.
  - b) Recabar conocimientos sobre la **entidad** que elabora el IRC y su entorno, así como de sus riesgos.
  - c) Identificar las entidades, centros de trabajo y unidades de negocio incluidas en el **alcance del IRC**.
  - d) Evaluar el proceso adoptado por la organización informante para determinar la **relevancia** de la información a incluir en el IRC.

a) Los grupos de interés: Evaluar el proceso seguido por la organización informante para identificar cuáles son los grupos de interés y sus requisitos de información

a.1 El auditor debe analizar si los grupos de interés más relevantes han sido identificados como usuarios del IRC. Asimismo, el auditor debe alcanzar una conclusión sobre si se han cumplido los requisitos de la información que cada uno de los grupos de interés espera recibir, teniendo en cuenta la materialidad de las distintas áreas objeto de revisión, los compromisos asumidos por la Entidad informante, así como los riesgos de errores y omisiones en el IRC.

a.2 Para alcanzar esa conclusión, el auditor deberá diseñar procedimientos adaptados a las fuentes utilizadas por la entidad. Por ejemplo, la entidad que elabora el IRC puede llevar a cabo un diálogo formal con los grupos de interés cuyo objeto sea obtener esta información. También se pueden emplear otras fuentes de comunicación, como por ejemplo, mediante su página Web, información sobre sugerencias y reclamaciones, encuestas y sondeos de opinión, etc. Los puntos de vista de los grupos de interés también pueden ser obtenidos a través de los medios de comunicación. Para confirmar que la información requerida por los grupos de interés ha sido incluida en el IRC, el auditor debería realizar al menos los siguientes procedimientos:

- Establecer si los criterios de reporting a los que se adhiere la organización responden a los requerimientos de información de los grupos de interés.

- Comprobar si existe un sistema interno de gestión de quejas y sugerencias que proporcione información relevante, tanto a nivel local como global y si sus efectos se contemplan en el IRC.
- Obtener información sobre demandas y litigios presentados contra la organización.
- Analizar si podrían ser considerados en la elaboración del IRC otras fuentes internas o externas de información sobre las necesidades de los grupos de interés.

b) **La entidad:** Recabar conocimientos sobre la entidad que elabora el IRC, su entorno y sus riesgos

b.1 El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar, incluyendo los riesgos de negocio más importantes que puedan estar relacionados con el desarrollo sostenible o la responsabilidad social corporativa, y cómo se informa sobre los aspectos relacionados con dichos riesgos. Ello implica analizar, entre otros aspectos, los siguientes:

- La actividad del negocio.
- Alcance geográfico.
- El tipo de productos o servicios que suministra.
- Sus métodos de producción y distribución.
- El tipo de impactos económicos, sociales o ambientales que ocasiona.
- La estructura organizativa.
- La legislación vigente relevante que afecta a la entidad.
- La misión, visión, valores, códigos de conducta y sistemas de gestión establecidos para la gestión de los impactos y riesgos sociales y ambientales.
- El manual de políticas y procedimientos para la elaboración del IRC y el proceso de elaboración en sí mismo.
- Los sistemas de información utilizados.

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

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

c) **Cobertura del IRC:** Identificación de las entidades, centros de trabajo y unidades de negocio incluidas en el alcance del IRC

c.1 Al planificar el trabajo, el auditor evaluará cuáles son las entidades del grupo que por su importancia individual, por su naturaleza o dimensión y/o sus riesgos específicos, deben ser incluidas en el alcance del IRC.

c.2 En un encargo relativo a una entidad multinacional que comprenda múltiples entidades, centros de trabajo y unidades de negocio, se han de considerar aspectos relacionados con las diferencias culturales, legislativas y de normativa local, el grado de centralización-descentralización de la organización, la existencia de directrices centrales, la organización de los controles internos de los procesos locales, la existencia de responsables de cumplimiento a nivel corporativo o a nivel local, etc.

c.3 El auditor evaluará si la información consolidada respecto a un grupo de entidades puede dar lugar a errores materiales en el IRC tomado en su conjunto.

c.4 El auditor deberá conocer y comprender el sistema de control implantado por la entidad en relación con el proceso de elaboración del IRC. Así, el auditor deberá evaluar los procedimientos y métodos que puedan demostrar la eficacia operativa de dicho sistema de control. Esta evaluación deberá realizarse en los niveles adecuados (nivel corporativo o en las distintas unidades de reporting) con el objetivo de poder concluir sobre si la información consolidada de las entidades relevantes del grupo no conduce a un error u omisión material en el IRC tomado en su conjunto.

c.5 En caso de que la información consolidada procedente de las diversas entidades del grupo no pueda razonablemente conducir a un error u omisión material en el IRC, no será necesario que el auditor lleve a cabo ninguna prueba sustantiva o procedimientos de revisión de sistemas en relación a esas entidades. La evaluación de la información específica generada por las mismas se incluye con el resto del trabajo a nivel corporativo. En este caso, las entrevistas y los procedimientos analíticos son particularmente importantes.

d) **Relevancia:** Evaluar el proceso adoptado por la organización informante para determinar la relevancia de la información a incluir en el IRC.

d.1 Al analizar la relevancia de la información para la entidad que elabora el IRC y para sus grupos de interés el auditor debe poner el énfasis en si la información suministrada u omitida y su nivel de desglose tiene un impacto sobre la opinión de uno o más grupos de interés de la entidad y/o sobre las decisiones concretas que toman en base a dicha información. La dirección debe aplicar preferiblemente un proceso estructurado a fin de determinar qué información tiene relevancia para los grupos de interés.

d.2 Adicionalmente a este proceso de revisión, el auditor debe revisar de forma independiente el resultado del proceso. Es esencial que todos los aspectos considerados como relevantes sean tratados en el IRC con un nivel adecuado de exactitud y detalle.

d.3 El auditor, en su revisión final de las consideraciones empleadas para determinar la relevancia de la información, a los efectos del proceso seguido por la organización informante para elaborar el informe, y de las decisiones relevantes tomadas por la misma como resultado del proceso, debe establecer que el IRC no conduce o puede conducir a error, por el hecho de obviar o enfatizar determinados temas o grupos de interés.

34. El auditor debe documentar adecuadamente el plan de trabajo. A estos efectos, el auditor debe preparar un programa escrito en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos del encargo. El auditor debe considerar también el momento de realización de los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros auditores y/o expertos.

35. Si el auditor utiliza el trabajo realizado por un experto, debe satisfacerse de que ese trabajo es adecuado para los objetivos del encargo, y, en concreto, deberá seguirse lo establecido en el apartado V de la presente Guía de Actuación.

### **Evaluación de la Materialidad**

36. La materialidad, o importancia relativa, puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión.
37. El auditor debe considerar la materialidad y los riesgos del encargo en la planificación y a lo largo de la ejecución de su trabajo.
38. La materialidad puede ser diferente para cada uno de los aspectos considerados en el IRC. Por ejemplo, es lógico que la información sobre la producción de residuos extremadamente peligrosos sea más importante para ciertos grupos de interés y que consecuentemente tenga un límite menor de materialidad para errores u omisiones en esa información que, por ejemplo, para la información sobre las horas medias de formación de los empleados.
39. El alcance de las pruebas está afectado por el error tolerable determinado por el auditor. El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba es satisfactorio.
40. No es posible dar unas normas generales de cálculo cuantitativo aceptables para determinar la materialidad o el error tolerable. Es una cuestión de juicio profesional, que depende de la relevancia de la información para los grupos de interés objetivo, la cual viene determinada por la naturaleza de los datos.
41. Cuando de las comprobaciones realizadas por el auditor resulten incidencias que superen el error tolerable, o existan limitaciones al alcance o incertidumbres, el auditor habrá de plantearse si debe extender sus procedimientos de revisión y si las incidencias persisten debería emitirse un informe con salvedades.

### **Entendimiento del control interno**

42. Debe efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno relativo a la información contenida en el IRC, como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas de revisión.
43. Este control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los registros de información son fidedignos y muestran información completa y precisa.
44. Los sistemas de control interno en relación con la información incluida en el IRC se encuentran, generalmente, menos desarrollados que los empleados para el control de la información financiera. Esto significa que la revisión de sistemas tiene normalmente una utilidad menor en relación con el trabajo a realizar, que en el caso de una auditoría de cuentas.
45. El auditor debe centrar su trabajo inicial en la evaluación de cómo la dirección controla los riesgos de su negocio.

46. El auditor debe, en todos los casos, entender de forma adecuada el entorno de control a efectos de evaluar la integridad de la dirección de la entidad y la actitud de quien supervisa las actividades sobre las que se suministra información en el IRC.
47. Al obtener el conocimiento sobre el entorno de control, el auditor examina la actitud de la dirección para mantener un equilibrio entre la consecución de los objetivos económicos y las consecuencias sociales de las decisiones tomadas dentro de la entidad. El auditor examina también si hay procedimientos adecuados para la obtención, el procesamiento y recopilación de la información a ser incluida en el IRC, y si el personal responsable de su supervisión y gestión, trata de una forma adecuada todos los aspectos importantes desde el punto de vista social.
48. Es importante que existan sistemas adecuados para la recopilación de información a recoger en el IRC, incluyendo un nivel apropiado de control interno. En general, debe existir una adecuada segregación de funciones y un sistema interno de seguimiento de la recopilación y documentación de los datos de origen.
49. Si el auditor establece que los sistemas de información relevantes no cumplen plenamente con los requerimientos de calidad, determinará las consecuencias para el encargo, investigando:
  - Si hay puntos débiles en el diseño o funcionamiento del sistema de información que necesitan ser comentados con la dirección o con el personal responsable de la supervisión.
  - Si como resultado de la realización de las pruebas sustantivas, el auditor es capaz de obtener evidencia adecuada y suficiente.
50. Si el auditor considera que los elementos relevantes de control interno alcanzan una calidad aceptable y quiere utilizarlos para su trabajo, el auditor deberá obtener un conocimiento del diseño y funcionamiento de esos controles con el objeto de ser capaz de estimar el riesgo de control. Para obtener ese conocimiento, el auditor debe centrarse inicialmente en los controles empleados por la dirección de la entidad para sus propios propósitos, los denominados controles clave de gestión. El auditor puede también utilizar los conocimientos obtenidos al analizar el entorno de control y los controles internos relevantes y sistemas de información.
51. También deben mantenerse entrevistas con la alta dirección responsable de las políticas de la entidad, centrandó la atención en la supervisión interna del cumplimiento de la legislación, normativa, códigos de conducta, etc., que les aplica.
52. Si el auditor no puede confiar en los controles internos para soportar su trabajo, deberá aumentar el alcance de las pruebas sustantivas.
53. El estudio y evaluación del control interno incluye la revisión de los sistemas de control interno de la entidad, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la misma, incluyendo los sistemas informáticos. Sin embargo, en un encargo de aseguramiento limitado no es necesario probar los controles internos, aunque sí entender su diseño y conocer su grado de implantación.
54. Para documentar la comprensión de los sistemas de control, debería tenerse en cuenta como mínimo lo siguiente:
  - Quién es responsable de cada aspecto en concreto.
  - Cómo se determina si los requerimientos son consistentemente alcanzados.
  - Cómo se recibe feedback sobre el cumplimiento de los requerimientos.
  - Si las medidas emprendidas por la entidad en caso de incumplimiento son adecuadas.

### Naturaleza de las evidencias

55. Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de revisión que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre la información contenida en el informe. El auditor debe utilizar su criterio profesional para establecer la naturaleza, momento y alcance de los procedimientos que realizará.
56. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. La adecuación es la medida de la calidad de la evidencia; esto es, su relevancia y fiabilidad. El auditor considerará la relación entre el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. No obstante, la dificultad o el coste que implica no constituyen por sí mismos una base sólida para obviar un proceso de obtención de evidencia para el cual no existe alternativa.
57. El auditor siempre debe realizar procedimientos sustantivos con respecto a afirmaciones que sean materialmente importantes, independientemente del nivel identificado del riesgo inherente y el riesgo por fallo de controles. Existen dos tipos distintos de pruebas sustantivas de revisión: pruebas en detalle y procedimientos analíticos.
58. La evidencia se obtiene, a través de pruebas sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:
- **Inspección:** La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros, así como en el examen de documentos, que en algunos casos puede incluir, si se considera necesario, la inspección física.
  - **Observación:** La observación consiste en ver la ejecución de un proceso o procedimiento efectuado por otros.
  - **Preguntas:** Las preguntas consisten en obtener información apropiada mediante entrevistas de las personas de dentro y fuera de la entidad que tienen los conocimientos. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el auditor lo considera necesario.
  - **Confirmaciones:** Las confirmaciones consisten en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros, así como la carta con las manifestaciones de la dirección de la entidad que elabora el IRC.
  - **Cálculos:** Los cálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros de información y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.
  - **Técnicas de examen analítico:** Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de las cantidades registradas con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información.
59. Ejemplos de pruebas en detalle incluyen:
- Revisión de la documentación y datos que soportan la información. Esta documentación y datos pueden consistir en documentos internos y externos (como pueden ser facturas externas o mediciones realizadas por terceros). La revisión usando documentación externa suele utilizarse bastante a menudo en la revisión de datos medioambientales que integran el IRC (pero no exclusivamente para datos medioambientales).
  - Evaluación de las hipótesis y métodos utilizados para calcular la información relevante correspondiente.
  - Recálculo de ratios e indicadores.

- Muestreos estadísticos, cuando se considere oportuno.

60. Ejemplos de procedimientos analíticos son:

- Revisión analítica de resultados respecto a estándares disponibles, objetivos establecidos y análisis de tendencias.
- Comparación con respecto a mejores prácticas o referentes del mercado (Benchmarks).
- Revisión de la correspondencia entre los datos financieros, los indicadores de actividad y los datos del IRC.

61. Para la revisión de la información cualitativa, el auditor obtiene evidencia aplicando una combinación de procedimientos, lo cual a menudo implica:

- Realizar entrevistas con la alta dirección y los responsables de la supervisión interna.
- Inspeccionar los documentos internos y externos y verificar hasta qué punto dichos documentos y datos proporcionan la evidencia suficiente para la información incluida en el IRC.
- Evaluar cómo la dirección de la entidad que elabora el IRC gestiona la responsabilidad social corporativa y cómo se informa sobre ello.
- Examinar las actas de las reuniones del Consejo de Administración, la Junta Supervisora, el Comité de Auditoría y demás reuniones que pudieran tener un impacto sobre el IRC, como son, por ejemplo, las reuniones relacionadas con los recursos humanos y las políticas sociales.

62. Si el resultado de los procedimientos aplicados creara dudas al auditor en cuanto a la integridad o exactitud de la información incluida en el IRC, que le induzcan a pensar que éste pudiera contener errores u omisiones materiales, el auditor debe realizar los procedimientos adicionales necesarios para lograr una seguridad negativa o para confirmar que es necesaria la inclusión de una salvedad en el informe de revisión.

63. El auditor siempre debe evaluar la visión global que los lectores del IRC se pueden formar de su lectura, examinando si la información proporcionada puede inducir a conclusiones erróneas y si los temas tratados son suficientemente transparentes y completos.

#### **Obtención adicional de evidencia**

64. El auditor debe obtener una carta de manifestaciones de la dirección firmada por los responsables de la emisión del Informe (los administradores o, en su caso, por la dirección), en la que reconoce su responsabilidad sobre el contenido del IRC. La fecha de esta carta debe coincidir con la fecha del informe de revisión.

65. En la carta de manifestaciones la dirección manifiesta que toda la información que considera materialmente relevante para los grupos de interés está incluida en el informe. Dicha carta de manifestaciones también debe incluir la confirmación de que no se ha ocultado ninguna información al auditor y que desde la fecha final del IRC hasta la fecha del informe de revisión, no ha ocurrido ningún acontecimiento que pudiera suponer la necesidad de realizar correcciones al IRC.

66. El auditor deberá recibir una copia del IRC debidamente fechada y firmada por el responsable del organismo o comité encargado de la elaboración del mismo.

### **Hechos posteriores**

67. El auditor debe considerar el efecto, tanto en el IRC como en el Informe de Revisión, de los hechos ocurridos hasta la fecha del Informe de Revisión.

### **Papeles de trabajo**

68. La evidencia obtenida debe recogerse en los papeles de trabajo como justificación y soporte del trabajo efectuado. Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha tomado para formar su conclusión.
69. El auditor debe documentar los asuntos que son significativos en relación con la obtención de evidencias que soportan el informe de revisión y el hecho de que el trabajo ha sido realizado siguiendo las pautas establecidas en esta Guía de Actuación.
70. La cantidad, la forma y contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias y en función del juicio profesional del auditor.
71. Los papeles de trabajo deben:
- Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su conclusión.
  - Ser útiles para que el auditor pueda efectuar la obligatoria supervisión del trabajo del equipo.
  - Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
  - Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuros trabajos.
  - Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos la actuación realizada y obtener las mismas conclusiones.

## **V. Uso de informes o trabajos de terceros**

72. En todos los casos que impliquen la colaboración con un experto externo o propio, el auditor debe evaluar si el experto es independiente de la entidad que elabora el IRC. Además, el experto en el objeto de revisión debe ser competente y objetivo.
73. El auditor debe obtener una manifestación del experto por escrito en la que exprese: que está en posesión de la titulación y capacidad técnica requerida para este tipo de trabajo, que goza de la independencia necesaria respecto de la empresa o entidad y que en la emisión de su informe ha cumplido la normativa que, en su caso, le sea de aplicación.
74. Cuando el auditor al planificar su trabajo determine la necesidad de utilizar el trabajo de un experto debe comunicar por escrito a la entidad los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por dicho profesional especializado, incluyendo como mínimo los aspectos señalados en el apartado siguiente. Dicho documento debe formar parte de los papeles de trabajo del auditor. No obstante, podrá constituir evidencia suficiente el propio contrato firmado entre el experto y la entidad. En aquellos casos en los que la entidad cuente con informes de expertos y la ejecución del trabajo de experto haya sido contratada previamente, el auditor deberá evaluar si el trabajo desarrollado por el experto responde a lo establecido en la presente Guía de Actuación.



75. Los términos contractuales del encargo serán responsabilidad de la entidad y del experto. Dicho encargo debe estar documentado adecuadamente y en el mismo se habrán de considerar, entre otros, los siguientes aspectos:
- Objetivos y alcance del trabajo del experto.
  - Las partidas específicas que deben estar consideradas en el informe del experto.
  - La utilización que se pretende dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes en el IRC y/o, en su caso, en el informe de revisión, de la identidad del experto y la extensión del encargo.
  - El acceso sin restricción por parte del experto a la información, registros y documentación apropiados.
  - La confidencialidad de la información recogida de la entidad que elabora el IRC, en su caso.
  - Las hipótesis y métodos técnicos que el experto tiene previsto utilizar.
  - Forma y contenido del informe del experto que permita al auditor evaluar el resultado del trabajo.
76. El auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente de que el trabajo del experto ha sido apropiado a efectos del encargo de aseguramiento. A este respecto, se debe evaluar si se han cumplido en todos sus aspectos las especificaciones determinadas en el encargo. Para ello el auditor debe considerar:
- La competencia profesional, incluyendo la experiencia, y la objetividad del experto.
  - La razonabilidad de las hipótesis, métodos y fuente de los datos utilizados por el experto.
  - La razonabilidad e importancia de los resultados del trabajo del experto, en base al conocimiento general del auditor sobre la empresa y de los resultados de sus propias comprobaciones.
77. Cuando se utilice el trabajo de un experto, el auditor y el experto, de manera combinada, deben poseer los suficientes conocimientos y capacitación técnica en relación con el objeto de revisión de modo que el auditor pueda determinar si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.
78. Las hipótesis y métodos seleccionados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la obligación de poseer el mismo nivel de conocimientos y, por tanto, no puede, salvo circunstancias excepcionales, recusar las hipótesis, métodos y resultados obtenidos por el experto. Sin embargo, siempre que sea posible, el auditor debe obtener una adecuada comprensión de tales hipótesis y métodos a fin de determinar si son razonables, basándose en su propio conocimiento de la empresa y en los resultados de sus pruebas de revisión.
79. El auditor debe, en todos los casos, involucrarse en el trabajo y obtener un suficiente entendimiento del trabajo realizado por el experto, de manera que pueda asumir la responsabilidad por dicho trabajo.

## **VI. Informe de revisión**

### **Aspectos a considerar**

80. El informe de revisión debe contener una expresión clara de la conclusión del auditor sobre la fiabilidad de la información objeto de revisión y presentarse por escrito. Dicha conclusión debe estar debidamente fundada en el trabajo realizado.

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

### **Contenido del informe**

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

81. **Título:** el título debe indicar claramente que el informe es un informe de revisión que ha sido preparado por un tercero independiente.

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

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

83. **Fecha:** la fecha del informe, que tal como se indica en el párrafo 64 debe coincidir con la de la carta de manifestaciones, debe corresponderse con el último día de trabajo de la revisión. Dicha fecha no podrá ser anterior a la fecha de aprobación del IRC por parte de la Dirección o el Consejo de Administración de la entidad.

84. **Objeto de la revisión:** Debe identificarse con claridad:

- La información revisada.
- La entidad, entidades o Grupo al que se refiere.
- El periodo revisado.
- Los estándares y/o criterios usados en su preparación por la entidad informante.

En el caso de que los criterios aplicados no se correspondan con un estándar conocido o hayan sido desarrollados por la entidad informante, el auditor debe asegurarse de que dichos criterios son publicados conjuntamente con el IRC, preparado por la entidad informante y con el informe de revisión. En el supuesto de que esto no sea así, el informe de revisión deberá incluir una restricción de uso a las personas o partes que tengan acceso a los criterios utilizados por la entidad.

Asimismo, cuando los criterios utilizados por la entidad informante no se correspondan con un estándar conocido, tal y como se indica en el párrafo 20 de la presente Guía, el auditor deberá concluir sobre si dichos criterios son adecuados para el fin perseguido. Esta evaluación debe realizarse inicialmente cuando se evalúe la aceptación del encargo, de forma que si los estándares y criterios para la elaboración del IRC presentan limitaciones significativas para la representatividad de la información, el auditor no acepte un encargo en estas circunstancias. No obstante si tras dicha aceptación, ya en el momento de ejecución del trabajo, se pone de manifiesto la existencia de limitaciones significativas ligadas con los estándares y criterios utilizados por la entidad, el auditor 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) Desglosar en el propio informe las mencionadas limitaciones o incluir en el informe una referencia al apartado del IRC donde se describen las mismas (estimaciones, información parcial o referida exclusivamente a una parte de la entidad o del Grupo, indicadores para los que no se dispone de información, etc.).
  - b) 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 exprese seguridad de ningún tipo sobre la información preparada por la entidad.
85. **Responsabilidades de las partes:** debe identificarse el encargado de la preparación del IRC y sus responsabilidades, así como la responsabilidad del auditor. En el caso de que la organización informante presente cifras comparativas y el auditor sólo hubiera revisado las cifras correspondientes a un ejercicio (bien por tratarse del primer ejercicio en que se revisa el IRC o bien porque en el ejercicio anterior fue revisado por otros auditores<sup>6</sup>), el auditor deberá mencionar este hecho en el informe, modificando la redacción del segundo párrafo como sigue:
- “Nuestra responsabilidad es emitir un informe independiente basado en los procedimientos aplicados en nuestra revisión, que se refiere exclusivamente a la información correspondiente al ejercicio 20XX. Los datos correspondientes a ejercicios anteriores no han sido objeto de revisión (o fueron revisados por otro auditor)”.*
86. **Manifestación sobre la independencia del auditor** y el cumplimiento del Código Ético de la IFAC.
87. **Estándar de revisión:** identificación del estándar o estándares usados por el auditor en su revisión. En aplicación de la presente Guía deberá mencionarse que el trabajo se ha realizado de acuerdo con la Norma ISAE 3000 *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* emitida por el International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC) y con la *Guía de Actuación sobre trabajos de revisión de informes de responsabilidad corporativa* emitida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
88. **Resumen del trabajo realizado:** deben indicarse los procedimientos de revisión aplicados y, en su caso, las limitaciones en la aplicación de dichos procedimientos. Asimismo, debe especificarse que el alcance de una revisión es sustancialmente inferior al de un trabajo de seguridad razonable, por lo que no se proporciona seguridad positiva alguna. También deberá incluirse una mención a que el informe de revisión no puede entenderse como un informe de auditoría.
89. **Limitaciones de uso:** en el caso en el que la revisión se realice para un propósito concreto o determinado debe incluirse en el informe dicha limitación. En aquellos casos en los que el informe deba restringirse a determinados usuarios (ej. aquellos que tienen acceso o son concedores de los criterios utilizados por la entidad para preparar su IRC) deberá incluirse una restricción de entrega o publicidad.
90. **Conclusión del auditor en base al trabajo realizado:** la conclusión debe expresarse en términos de seguridad negativa y podrá ser favorable, con salvedades, adversa o denegada (véase apartado de Conclusiones).
91. **Identificación del revisor:** nombre de la firma y del auditor responsable del informe y su dirección.

---

<sup>6</sup> Si el informe no ha sido revisado de acuerdo con la ISAE 3000 no será posible hacer alusión a que ha sido revisado.

Adicionalmente, y en caso de que el auditor lo considere oportuno, podrán incluirse los siguientes aspectos:

92. **Aspectos de mejora o recomendaciones:** podrá incluirse en caso de que se considere necesario, en función de su importancia, una referencia a los principales aspectos de mejora o recomendaciones comunicados a la Entidad en el informe específico de recomendaciones recogido en el apartado VII.
93. **Párrafos de énfasis:** se podrán incluir párrafos que dirijan la atención del potencial usuario hacia aspectos del IRC preparado por la entidad informante que sean especialmente significativos para la comprensión de la información suministrada.

### Conclusiones

94. Las conclusiones del auditor deben estar basadas en el trabajo realizado y finalmente se comunicarán a la entidad y a los usuarios potenciales a través, generalmente, de un informe escrito de revisión en el que se expresará una conclusión en términos de seguridad negativa. Los posibles tipos de conclusión son los siguientes:

- Conclusión favorable: cuando el auditor ha obtenido evidencias que soportan la emisión de una conclusión sin salvedades, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

*“Como resultado de nuestra revisión no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que nos haga creer que el Informe XXX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con YYY o contiene errores significativos”.*

En el Anexo I de esta Guía de Actuación se incluye a efectos orientativos un modelo de informe con conclusión favorable.

- Conclusión con salvedades debido a limitaciones en el alcance: cuando el auditor tenga limitaciones en el alcance que le impidan desarrollar los procedimientos planificados, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

*“Como resultado de nuestra revisión, excepto por los efectos que podrían haberse puesto de manifiesto si hubiésemos podido [disponer de la información indicada en el párrafo ZZZZ] aplicar los procedimientos indicados en el párrafo ZZZ y que han supuesto una limitación (limitaciones) al alcance de nuestro trabajo, no se ha puesto de manifiesto ningún otro aspecto que nos haga creer que el Informe XXX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con YYY o contiene errores significativos”.*

- Conclusión con salvedades debido a errores o falta de información: cuando el auditor haya determinado que la información sometida a revisión contiene errores significativos por lo que no es íntegra o adecuada considerando los criterios aplicados en su preparación, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

*“Como resultado de nuestra revisión, excepto por la(s) salvedad(es) descrita(s) en el(los) párrafo(s) ZZZ, no se ha puesto de manifiesto ningún otro aspecto que nos haga creer que el Informe XXX no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con YYY o contiene errores significativos”.*

- Conclusión adversa: cuando las salvedades identificadas sean tan relevantes que, a juicio del auditor, impidan el uso adecuado de la información revisada, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

*“Como resultado de nuestra revisión, y debido a la importancia de la(s) salvedad(es) descrita(s) en el(los) párrafo(s) ZZZ, concluimos que el Informe XXX no ha sido preparado de acuerdo con YYY y contiene errores significativos”.*

- Conclusión denegada: cuando las limitaciones al alcance sean tan relevantes que, en opinión del auditor, no permitan obtener las evidencias suficientes para soportar una conclusión, la conclusión deberá expresarse en los siguientes términos:

*“Como resultado de nuestra revisión, y debido a la importancia de la(s) limitación (limitaciones) descrita(s) en el(los) párrafo(s) ZZZ, no podemos expresar ningún tipo de seguridad sobre el Informe XXX”.*

## VII. Recomendaciones

95. Con carácter complementario al informe de revisión, el auditor, en el caso de que lo considere necesario, podrá emitir un informe de recomendaciones donde se recojan aquellos aspectos de mejora relativos al control interno, los sistemas de gestión, los métodos de cálculo, los sistemas de reporting u otros aspectos que puedan contribuir al desarrollo de la Responsabilidad Corporativa. En este supuesto es conveniente que el informe de revisión incluya una mención específica a que se han presentado recomendaciones de mejora a la Dirección de la entidad. Asimismo, el auditor evaluará la conveniencia de incluir en el informe de revisión aquellas recomendaciones que por su contenido o importancia complementen o mejoren la comprensión del los usuarios del informe emitido.
96. Dichas recomendaciones deben estar adecuadamente soportadas en los papeles de trabajo y no deben modificar la conclusión contenida en el informe de revisión.
97. Sería conveniente que, como parte del informe de recomendaciones, se ponga de manifiesto el punto de vista de la entidad informante y su compromiso de implantación en un futuro.
98. En ejercicios sucesivos, el auditor, como parte de su trabajo, deberá comprobar el grado de implantación de las recomendaciones.

## ANEXO I: Modelo Orientativo de Informe de Revisión Independiente de Informes de Responsabilidad Corporativa preparados según la Guía de Global Reporting Initiative (GRI) G3

### INFORME DE REVISIÓN INDEPENDIENTE DEL INFORME DE RESPONSABILIDAD CORPORATIVA 20XX DE .....

A la Dirección de .....

#### **Alcance del trabajo**

Hemos realizado la revisión de la adaptación de los contenidos del Informe de Responsabilidad Corporativa 20XX de ..... a lo señalado en la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de Global Reporting Initiative (GRI) versión 3.0 (G3)<sup>7</sup>.

La preparación del Informe de Responsabilidad Corporativa, así como el contenido del mismo, es responsabilidad del XXX de ....., el cual también es responsable de definir, adaptar y mantener los sistemas de gestión y control interno de los que se obtiene la información. Nuestra responsabilidad es emitir un informe independiente basado en los procedimientos aplicados en nuestra revisión<sup>8</sup>.

Hemos llevado a cabo nuestro trabajo de revisión de acuerdo con la Norma ISAE 3000 *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* emitida por el International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC) y con la Guía de Actuación sobre trabajos de revisión de Informes de Responsabilidad Corporativa emitida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Nuestro trabajo de revisión ha consistido en la formulación de preguntas a la Dirección, así como a las diversas unidades de ..... que han participado en la elaboración del Informe de Responsabilidad Corporativa, y en la aplicación de ciertos procedimientos analíticos y pruebas de revisión por muestreo que se describen a continuación:

- Reuniones con el personal de ..... para conocer los enfoques de gestión aplicados y obtener la información necesaria para la revisión externa.
- Análisis de los procesos para recopilar y validar los datos presentados en el Informe de Responsabilidad Corporativa 20XX.
- Revisión de las actuaciones realizadas en relación con la identificación y consideración de las partes interesadas a lo largo del ejercicio, así como la cobertura, relevancia e integridad de la información incluida en el Informe de Responsabilidad Corporativa en función del entendimiento de ..... de los

<sup>7</sup> Se deberá adaptar en función del criterio utilizado por la entidad informante en la preparación de su Informe de Responsabilidad Corporativa.

<sup>8</sup> Se deberá adaptar en función de los ejercicios cubiertos por la revisión, principalmente en el caso de primera revisión (ver redacción en P.84).

requerimientos de los grupos de interés, descritos en la Nota XX del Informe.

- Análisis de la adaptación de los contenidos del Informe de Responsabilidad Corporativa a lo señalado en la Guía G3 de GRI.
- Revisión de la información relativa a los enfoques de gestión aplicados a cada grupo de indicadores.
- Comprobación, mediante pruebas de revisión en base a la selección de una muestra, de la información cuantitativa y cualitativa de los indicadores centrales y específicos del suplemento ..... incluida en el Informe de Responsabilidad Corporativa 20XX y su adecuada compilación a partir de los datos suministrados por las fuentes de información de .....
- .....

El alcance de una revisión es sustancialmente inferior al de un trabajo de seguridad razonable. Por tanto la seguridad proporcionada es también menor.

El presente informe en ningún caso puede entenderse como un informe de auditoría.

#### **Independencia**

Hemos realizado nuestro trabajo de acuerdo con las normas de independencia requeridas por el Código Ético de la International Federation of Accountants (IFAC).

#### **Conclusión**

Como resultado de nuestra revisión no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que nos haga creer que el Informe de Responsabilidad Corporativa 20XX de ..... contiene errores significativos o no ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con la guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de GRI versión 3.0 (G3) <sup>7</sup>.

#### **Recomendaciones [apartado opcional]**

Adicionalmente, hemos presentado a la Dirección de ..... nuestras recomendaciones relativas a las áreas de mejora XXX. Las recomendaciones más significativas se refieren a:

- ...

Este informe ha sido preparado exclusivamente en interés de ....., de acuerdo con los términos de nuestra Carta de Encargo<sup>9</sup>.

YYYYYYYYY, XX de XXX de 20XX

<sup>9</sup> Valorar la inclusión en función de las circunstancias (ver P.88)

## ANEXO II: Principios básicos de la Norma ISAE 3000 “Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information”

El auditor, cuando lleve a cabo un encargo de aseguramiento diferente a una auditoría o revisión de información financiera histórica cubierto por las ISAs o las ISREs, debe cumplir con lo establecido en la ISAE 3000 y con otras ISAEs que resulten pertinentes. Una ISAE debe leerse en el contexto del “International Framework for Assurance Engagements”, donde se definen y describen los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento y se identifican aquellos trabajos para los cuales aplican las ISAEs. A pesar de que las ISAs y las ISREs no aplican en los trabajos cubiertos por las ISAEs, éstas pueden, no obstante, servir de guía a los auditores.

El auditor debe:

- Cumplir con los requerimientos establecidos en las partes A y B del *Code of Ethics for Professional Accountants* de la IFAC.
- Llevar a cabo procedimientos de control de calidad que sean aplicables de forma individual a los trabajos.
- Aceptar (o continuar en su caso) un encargo de aseguramiento, sólo si el asunto sobre el que se va a emitir la conclusión es responsabilidad de alguien diferente a los usuarios del informe, o al auditor.
- Aceptar (o continuar en su caso) un encargo de aseguramiento, sólo si sobre la base de un conocimiento previo de las circunstancias del encargo, nada indica al auditor que no se van a satisfacer los requerimientos del Code of Ethics o de las ISAEs.
- Aceptar (o continuar en su caso) un encargo de aseguramiento, sólo si el auditor considera que las personas que van a realizar el trabajo poseen, de forma colectiva, las competencias profesionales necesarias.
- Acordar los términos del encargo con la parte contratante.
- Considerar la idoneidad de una solicitud recibida, antes de que se complete un encargo de aseguramiento, para cambiar el encargo a uno de no-aseguramiento o para pasar de un encargo de seguridad razonable a uno de seguridad limitada, y no aceptar el cambio sin que exista una justificación razonable.
- Planificar el trabajo de modo que se lleve a cabo de forma eficaz.
- Planificar y ejecutar el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que ocasionen un error material en la información sobre la que se va a emitir una conclusión.
- Obtener un entendimiento suficiente de la información sobre la que se va a emitir una conclusión, así como cualquier otra circunstancia propia del encargo, que le permita identificar y evaluar los riesgos de que dicha información pueda contener errores materiales, y que sea también suficiente para diseñar y realizar procedimientos adicionales de obtención de evidencia.
- Evaluar la idoneidad del asunto sobre el que se va a emitir una conclusión.
- Evaluar la idoneidad de los criterios utilizados para evaluar el asunto objeto de conclusión.
- Considerar la materialidad y el riesgo tanto en la planificación como en la ejecución del encargo de aseguramiento.
- Reducir el riesgo del encargo de aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias del encargo.

- Cuando se use el trabajo de un experto en la recopilación y evaluación de evidencia, conjuntamente con el experto, poseer los conocimientos y capacitación técnica necesarios sobre el objeto de revisión, de modo que el auditor pueda determinar si se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente.
- Involucrarse en el trabajo y obtener un entendimiento suficiente del trabajo realizado por el experto, de manera que pueda asumir la responsabilidad por la conclusión sobre la información objeto de revisión.
- Obtener evidencia suficiente de la idoneidad del trabajo del experto para el objetivo del encargo.
- Obtener evidencia suficiente sobre la que basar la conclusión.
- Obtener representaciones de la parte responsable, si procede.
- Considerar el efecto sobre la información objeto de revisión y sobre el informe de cualquier hecho acaecido hasta la fecha de éste.
- Documentar los asuntos significativos a la hora de aportar evidencia que soporte el informe y el hecho de que el trabajo fue llevado a cabo de acuerdo con las ISAEs.
- Concluir sobre si se ha obtenido evidencia apropiada y suficiente que soporte la conclusión expresada en el informe.
- Emitir un informe.

El informe debe ser por escrito y debe contener de forma clara la conclusión de auditoría en relación con la información objeto de dicha conclusión. El informe debe incluir los siguientes elementos básicos:

- a) Un título que indique de forma clara que se trata de un informe de aseguramiento independiente.
- b) Un destinatario.
- c) Identificación y descripción de la información sobre la que se va a emitir una conclusión y, si procede, del asunto en sí.
- d) Identificación de los criterios utilizados.
- e) Si procede, una descripción de cualquier limitación significativa e inherente asociada con la aplicación de dichos criterios en la evaluación o medición del asunto que va a ser objeto de conclusión.
- f) Cuando los criterios utilizados para evaluar o medir el asunto que va a ser objeto de conclusión estén disponibles sólo para usuarios específicos, se debe incluir una restricción de uso del informe a aquellos a los que va dirigido.
- g) Un párrafo en el que se identifique a la parte responsable de la elaboración de la información y que describa sus responsabilidades, así como las del auditor.
- h) Una afirmación sobre que el trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las ISAEs.
- i) Un resumen del trabajo realizado.
- j) La conclusión del auditor.
- k) Fecha del informe.
- l) Nombre del auditor o de la firma de auditoría, y una dirección concreta, que normalmente será la ciudad a la que pertenece la oficina responsable del trabajo.



En relación con la conclusión, el auditor debe:

- No emitir una conclusión sin salvedades cuando exista alguna de las circunstancias siguientes y, a juicio del auditor, el efecto sea o pudiera ser material:
  - a) Existe una limitación al alcance del trabajo del auditor, bien porque existan circunstancias que impiden obtener la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo a un nivel apropiado o bien porque la parte responsable o la contratante impongan una restricción que no permita al auditor la obtención de dicha evidencia.
  - b) En aquellos casos en los que:
    - (i) La conclusión está expresada en términos de la afirmación de la parte responsable, y dicha afirmación no está realizada fielmente, en todos los aspectos significativos; o
    - (ii) La conclusión está directamente expresada en términos del asunto sobre el que se emite la conclusión y de los criterios utilizados, y la información sobre dicho asunto contiene errores materiales, el auditor debe emitir una conclusión con salvedades o adversa; o
  - c) Cuando se descubre, una vez que el encargo ha sido aceptado, que los criterios son inadecuados o que el asunto sobre el que se va a emitir una conclusión no es apropiado para un encargo de aseguramiento. El auditor debe expresar:
    - (iii) Una conclusión con salvedades o adversa cuando los criterios no apropiados o el asunto sobre el que se va a opinar no adecuado hacen que se pueda inducir a error a los usuarios de la información; o
    - (iv) Una conclusión con salvedades o denegada en otros casos.
- Emitir una conclusión con salvedades cuando el efecto de un asunto no es tan material o tan generalizado como para requerir una conclusión adversa o una denegación de la misma. Una conclusión con salvedades se emite utilizando la expresión “excepto por” los efectos del asunto objeto de la salvedad.
- Considerar otras responsabilidades, incluyendo la idoneidad de comunicar los asuntos de interés relacionados con el gobierno interno, a aquellos encargados del gobierno de la sociedad.

Los principios resumidos anteriormente deben ser acompañados por las directrices más detalladas de la ISAE 3000.