



Guía sobre Aseguramiento del Estado de Información No Financiera

Grupo de investigación Contabilidad,
Cambio y Sociedad (ERGO)
Universidad de Burgos

Coordinador de la guía:

D. Carlos Larrinaga González

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Burgos

Contacto: giergo@ubu.es

*DOCUMENTO ENCARGADO POR DIRSE –
ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE DIRECTIVOS
DE RESPONSABILIDAD SOCIAL*

www.dirse.es

ÍNDICE DE CONTENIDOS

<i>RESUMEN EJECUTIVO</i>	1
<i>1. INTRODUCCIÓN: LA LEY 11/2018 Y EL ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA</i>	3
<i>2. ¿EN QUÉ CONSISTE EL ASEGURAMIENTO DEL ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA?</i>	5
2.1. ¿Aseguramiento o verificación?	5
2.2. ¿Cómo se realiza el aseguramiento?	7
2.3. El informe de aseguramiento.....	8
2.4. ¿Qué estándares de aseguramiento puede considerar el proveedor del servicio?.....	9
2.4.1. AA1000AS	12
2.4.2. ISAE 3000.....	14
2.4.3. Las Guías del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España	15
2.4.4. Ejemplos de aplicación práctica de los estándares de aseguramiento ...	16
<i>3. ¿QUIÉN PUEDE PROVEER EL SERVICIO?</i>	19
3.1. Estándares de aseguramiento utilizados	21
3.2. Especialización sectorial.....	23
3.3. Alcance y nivel del aseguramiento.....	24
<i>ANEXOS</i>	26
ANEXO I: Estándares para la elaboración de información no financiera	26
ANEXO II: Estándares para la verificación o certificación de aspectos no financieros específicos	27
ANEXO III: Enlaces de interés	29
<i>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i>	30
<i>AUTORES</i>	32

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Principales estándares de aseguramiento	10
Tabla 2. Proveedores mayoritarios según GRI.	209
Tabla 3. Estándares utilizados por los proveedores (clasificados según GRI).	22
Tabla 4. Porcentaje de participación de los proveedores por sector (clasificados según GRI).	24
Tabla 5. Porcentaje de proveedores por alcance y nivel del aseguramiento (clasificados según GRI).....	25

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Comparación del aseguramiento y la auditoría.....	6
Figura 2. Fases del proceso de aseguramiento.....	8

ACRÓNIMOS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

BOICAC – Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

DIRSE – Asociación Española de Directivos de Responsabilidad Social

EINF – Estado de Información No Financiera

EMAS – Eco-Management and Audit Scheme

ERGO – Grupo de investigación Contabilidad, Cambio y Sociedad

GRI – Global Reporting Initiative

IASB – International Accounting Standards Board

ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

ICJCE – Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

IFAC – International Federation of Accountants

IIRC – International Integrated Reporting Committee

ISAE – International Standard on Assurance Engagements

ISO – International Organization for Standardization

ISQC – International Standard on Quality Control

NIEA – Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento

RSC – Responsabilidad Social Corporativa

SASB – Sustainability Accounting Standards Board

SGE 21 – Sistema de Gestión Ética y Socialmente Responsable

RESUMEN EJECUTIVO

La **Ley 11/2018** transpone la Directiva 2014/95/UE al ordenamiento jurídico español, obligando **la publicación de un Estado de Información No Financiera** (en adelante, EINF), como parte del informe de gestión, a las empresas y grupos de empresas que cuenten con más de 500 trabajadores y que, o bien sean consideradas Entidades de Interés Público, o cumplan al menos dos de las siguientes condiciones durante dos años consecutivos: (i) activo superior a 20 millones de euros, (ii) cifra de negocios superior a 40 millones de euros, o (iii) número de empleados superior a 250. La Ley requiere el **aseguramiento del EINF**, es decir, la revisión de su contenido por un prestador de servicios de aseguramiento independiente. La Ley 11/2018 utiliza el término verificación para referirse a lo que, a nivel internacional, en el documento original de la Directiva, y en la práctica, se denomina aseguramiento. Por ello, en este documento se utiliza el término aseguramiento para referirnos al requisito de revisión de la información recogida en la ley.

Este requerimiento ha causado **incertidumbre entre las empresas** debido a que muchas de ellas no están familiarizadas con el aseguramiento de la información no financiera y con el proceso a través del cual se desarrolla. Esta guía pretende aclarar en qué consiste el aseguramiento y **ayudar a las compañías en la contratación de este servicio**.

El **aseguramiento** consiste en la revisión de la información, por parte de profesionales independientes, con la finalidad de mejorar la calidad de la información y disipar las dudas que pudiesen tener los grupos de interés al respecto (AICPA, 2013). Este término es, en ocasiones, confundido con otros procesos con los que se relaciona, pero de los que se diferencia, como la verificación o la certificación.

El aseguramiento del EINF se basa en el **trabajo realizado por el proveedor** contratado para dicho servicio, que revisa la información proporcionada por las empresas y obtiene evidencia adecuada y suficiente para elaborar un **informe de aseguramiento** en el que expresa **su opinión sobre el contenido del EINF** y así incrementar la confianza de los usuarios del informe. Para llevar a cabo este proceso, el proveedor se puede apoyar en la aplicación de **estándares o normas de aseguramiento**, que establecen los principios básicos y los procedimientos imprescindibles que debe aplicar durante el encargo. Principalmente, existen cuatro estándares que pueden ser utilizados, tanto individualmente como combinados, en los trabajos de aseguramiento:

- **AA1000AS.**
- **ISAE 3000.**
- **La Guía 21 de actuación sobre trabajos de revisión de informes de responsabilidad corporativa**
- **La Guía 47 de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera**

La distinta naturaleza de los organismos que emiten estos estándares provoca diferencias en el enfoque de estos y en la manera en la que se contempla el proceso de aseguramiento.

En lo que respecta a los proveedores, actualmente no existe una regulación específica sobre las condiciones que deben reunir los profesionales para ser considerados adecuados para dar respuesta al requerimiento de aseguramiento del EINF. Así, las empresas pueden contratar los **servicios de proveedores de diversa índole**, como empresas de auditoría financiera, certificación o consultoría, entre otras. Por ello, las compañías deben considerar una serie de **aspectos al decidir el tipo de proveedor** que van a contratar. Entre ellos:

- Los **estándares utilizados**: Conocer *a priori* los estándares aplicados, permite entender el enfoque y procedimientos que se van a desarrollar durante el proceso de aseguramiento.
- La **especialización sectorial**: Se considera un indicador de calidad, puesto que los proveedores poseen un mayor conocimiento de sus clientes y de las particularidades de la industria en la que estos operan.
- El **alcance y nivel de la verificación**: Determinar los contenidos revisados y la profundidad de la revisión, resulta importante para conocer la exhaustividad con la que se realiza el servicio.

1. INTRODUCCIÓN: LA LEY 11/2018 Y EL ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA

El 28 de diciembre de 2018 se aprobó la **Ley 11/2018** que **transpone la Directiva 2014/95/UE al ordenamiento jurídico español**. La finalidad de la Directiva es establecer la obligatoriedad de que las grandes empresas europeas divulguen información sobre cuestiones no financieras y diversidad, a través de un **estado de información no financiera** (en adelante, EINF), a incluir en el informe de gestión, en el que se proporcione información sobre cuestiones medioambientales, sociales, y relativas al personal, a los derechos humanos, así como a la corrupción y el soborno.

En España, la nueva ley requiere la **publicación del EINF** a las empresas y grupos de empresas que cuenten con más de 500 trabajadores y que, o bien sean consideradas Entidades de Interés Público, o cumplan al menos dos de las siguientes condiciones durante dos años consecutivos: (i) activo superior a 20 millones de euros, (ii) cifra de negocios superior a 40 millones de euros, o (iii) número de empleados superior a 250. Alrededor de 1.000 empresas o grupos de empresas españoles están sujetas a esta Ley. Dicho número aumentará a partir de 2021, dado que disminuirá el límite del requisito de trabajadores a 250 a partir de ese año.

Las empresas pueden incluir el EINF como parte del informe de gestión o publicarlo como un informe separado, mencionando que este documento forma parte del informe de gestión, e incluyendo en este una referencia al informe separado. Actualmente, existen diferentes marcos o estándares que tienen como fin el guiar a las empresas en la elaboración de informes de temáticas no financieras. En concreto, para la elaboración del EINF, la ley recomienda la aplicación de las guías de la *Global Reporting Initiative (GRI)* y de las Directrices de la Comisión Europea. No obstante, las empresas pueden basarse en otros marcos normativos nacionales, de la Unión Europea o internacionales, como, por ejemplo, el Marco Internacional <IR> Integrated Reporting, o los estándares desarrollados por el Sustainability Accounting Standards Board¹. Esta proliferación de estándares destaca la creciente relevancia de la información no financiera, pero al mismo tiempo pone de manifiesto su complejidad y dificultad a la hora de establecer un marco común que homogenice las prácticas empresariales al respecto.

¹ El Anexo I proporciona una breve descripción de los marcos más relevantes existentes en la actualidad.

Uno de los aspectos más novedosos que incorpora la ley está relacionado con **el aseguramiento de la información**. El texto establece la **obligatoriedad**, no sólo de que el auditor de las cuentas anuales compruebe la existencia del EINF, sino de que el contenido de este estado sea **verificado por un prestador independiente de servicios de verificación**. Es necesario aclarar que, con el término verificación, la ley se refiere en realidad al aseguramiento de la información, concepto que se explica en esta guía². La incorporación de este requerimiento ha causado una preocupación entre las empresas, debido a que el servicio de aseguramiento de la información no financiera es nuevo para muchas de ellas, así como por el nivel de desarrollo del proceso de aseguramiento en sí mismo, en especial si se compara con otros procesos de aseguramiento mucho más avanzados, como la auditoría de las cuentas anuales.

Esta guía surge con el objetivo de dar certidumbre al requerimiento de aseguramiento del EINF y describe en sus diferentes apartados, en qué consiste el aseguramiento del EINF, qué estándares se aplican para tal fin, así como el mercado de proveedores del servicio. Con ello pretende explicar diferentes aspectos que son clave para entender este servicio y facilitar su contratación por parte de las empresas, tanto para las afectadas por la Ley 11/2018, como para aquellas que opten por asegurar su información no financiera voluntariamente.

² El término “assurance” del original de la Directiva 2013/34/EU fue traducido a la versión en español por “verificación”, vocablo que se ha incorporado a la regulación en España, creando confusión entre dos conceptos que son diferentes como se explica en el apartado 2.1 de esta guía.

La oportunidad de referirse a este término aseguramiento viene avalada por:

- Es el término utilizado generalmente en el ámbito internacional.
- Es el término que se utiliza en las normas de referencia (AA1000AS, ISAE 3000, Guía 21 ICJCE), aunque ha sido adaptado al término utilizado en la Ley 11/2018 en la Guía 47 ICJCE. Estas dos últimas normas siguen fielmente la guía ISAE 3000.
- Todas las normas de referencia utilizan este vocablo para diferenciar entre los niveles de aseguramiento.

No obstante, a pesar de la precisión sobre la conveniencia de utilizar el vocablo “aseguramiento”, la Ley 11/2018 ha generalizado el uso del término “verificación”.

2. ¿EN QUÉ CONSISTE EL ASEGURAMIENTO DEL ESTADO DE INFORMACIÓN NO FINANCIERA?

2.1. ¿Aseguramiento o verificación?

Como se mencionaba anteriormente, la Ley 11/2018 utiliza el término verificación para referirse a lo que realmente se viene conociendo en el sector como aseguramiento. La **confusión entre aseguramiento y verificación**, y en ocasiones también certificación, es común y frecuentemente se emplean estos términos erróneamente de manera indistinta. Por ello, es necesario comenzar aclarando la **diferencia entre estos conceptos**:

- **La verificación** consiste en la realización de una evaluación, por parte de un profesional competente, de si la información facilitada por la dirección se ha elaborado de acuerdo con unos criterios preestablecidos. De esta forma, pretende incrementar la confianza de los usuarios de la información, y su función es asimilable a la de la auditoría de los estados financieros (Messier, Glover y Prawitt, 2008). Un ejemplo sería la verificación de la información proporcionada en la declaración ambiental de las empresas que tienen implementado un sistema de gestión ambiental *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS), en la que se comprueba la fiabilidad, verosimilitud y corrección de su contenido³. Otro ejemplo, pero ya en el ámbito de la información financiera, sería la propia auditoría de cuentas.
- **La certificación** consiste en la comprobación de que el elemento analizado cumple con una serie de requisitos preestablecidos, obteniendo el certificado correspondiente en caso de cumplirlos (Messier et al., 2008). Por ejemplo, las entidades pueden obtener una certificación de la sostenibilidad de su sistema de gestión de acuerdo con la norma UNE-EN ISO 20121:2013, que establece los criterios sostenibles que deben cumplir en las diferentes etapas y actividades de su desarrollo³.
- **El aseguramiento**, objeto de desarrollo en esta guía, consiste en la revisión de la información por parte de profesionales independientes con la finalidad de mejorar la calidad de la información y disipar las dudas que pudiesen tener los grupos de

³ El Anexo II proporciona algunos ejemplos de estándares de verificación y certificación para aspectos concretos.

interés al respecto (AICPA, 2013). Así, el aseguramiento se entiende como un proceso similar a la verificación, puesto que se centra en la revisión de la información proporcionada por las empresas. Sin embargo, el aseguramiento, al contrario de lo que ocurre con la auditoría de cuentas, no puede establecer conclusiones sobre la fiabilidad y veracidad de la información asegurada, sino tan solo aumentar la confianza de los usuarios de la información al tiempo que reducir el riesgo tanto para la empresa como para el proveedor de aseguramiento de que la información sea errónea. El “alcance” del aseguramiento es, en todo caso, menor que el de la verificación o el de la auditoría de cuentas. Dentro del aseguramiento es posible identificar niveles, en función del riesgo asumido en relación con la opinión resultante del proceso de revisión de la información. De forma general, se diferencian dos niveles: aseguramiento razonable y aseguramiento limitado, aunque, como se explicará en la sección 2.4, la caracterización concreta de estos niveles dependerá del estándar de aseguramiento aplicado por el proveedor del servicio.

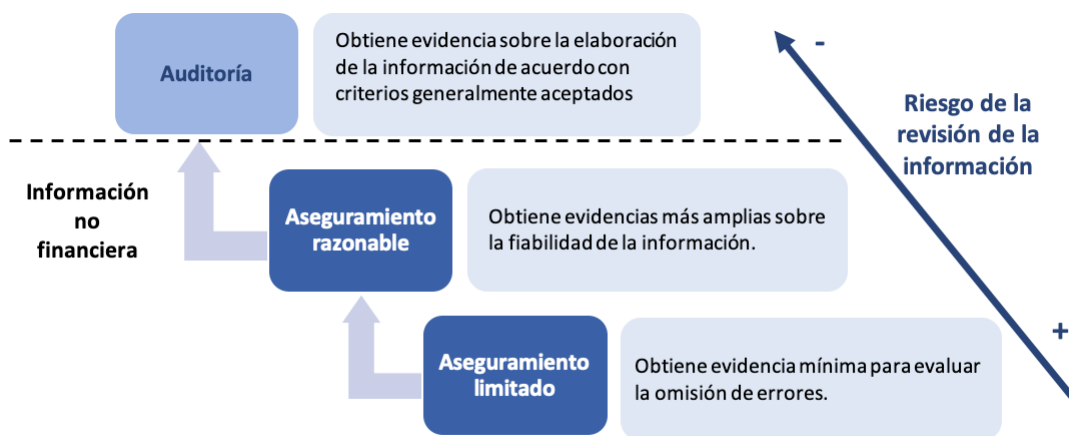


Figura 1. Comparación del aseguramiento y la auditoría

La Figura 1 compara el aseguramiento con la auditoría en función de la profundidad de la evidencia requerida en cada proceso y el riesgo asumido por el proveedor en sus conclusiones sobre la evaluación de la información asegurada. A menor riesgo asumido por el proveedor, mayor será la evidencia que este debe obtener sobre la información.

La tendencia que se observa es hacia una mayor exigencia en la revisión de la información corporativa por parte de terceros independientes, estableciéndose como objetivo ideal, la auditoría de la información no financiera. No obstante, esta posibilidad requeriría en primer lugar, un gran desarrollo de la información no financiera con estándares de información no financiera generalmente aceptados.

Actualmente, la Ley 11/2018 únicamente exige el aseguramiento, ya sea a nivel razonable o limitado, de la información incluida en el EINF, que debe cubrir los siguientes aspectos⁴:

- Descripción del modelo de negocio,
- Descripción de políticas y procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de riesgos e impactos,
- Resultado de dichas políticas,
- Principales riesgos vinculados a las actividades del grupo, e
- Indicadores clave de resultados no financieros pertinentes.

Aunque el aseguramiento limitado es menos costoso, las empresas podrían optar por contratar servicios de aseguramiento razonable para la información relacionada con ciertas temáticas que sean más relevantes para su actividad y sector con el fin de incrementar la confianza de sus grupos de interés en esa información.

Finalmente, es necesario destacar que la Ley 11/2018 exige al auditor de las cuentas anuales, como parte del encargo de auditoría financiera, que compruebe la existencia del EINF, independientemente de que sea o no el proveedor encargado del aseguramiento de sus contenidos.

2.2. ¿Cómo se realiza el aseguramiento?

El encargo de aseguramiento del EINF se basa en el **trabajo realizado por un proveedor de aseguramiento**, según el cual éste **obtiene evidencia adecuada y suficiente** para expresar una **opinión sobre la información proporcionada por las empresas** y así incrementar la confianza de los usuarios de la información. El proceso del trabajo de aseguramiento se desarrolla en **tres fases** (figura 2):

1. **Planificación:** Se determinan qué elementos son materiales o relevantes para ser revisados, se establece el alcance del aseguramiento y se diseña el plan de trabajo.

⁴ El grupo de investigación ERGO ha elaborado una guía que busca ayudar a las empresas a dar respuesta a los requerimientos legales de información no financiera establecidos en Ley 11/2018. Accesible en: <https://informacionnofinanciera.info/estado-de-informacion-no-financiera/>

2. **Testeo:** Se procede a realizar las pruebas sustantivas para conocer cómo se ha recopilado la información y si ésta es veraz; para ello podrán realizarse entrevistas con las personas responsables y otros grupos de interés, cuando corresponda.

3. **Conclusiones:** El proveedor de aseguramiento concluirá si existen desviaciones o errores en la información. El resultado del proceso es el informe de aseguramiento en el cual el proveedor del servicio detalla tanto el trabajo realizado como su conclusión, con el objeto de incrementar la confianza de la información asegurada en función del alcance preestablecido.



Figura 2. Fases del proceso de aseguramiento

2.3.El informe de aseguramiento

El **informe de aseguramiento** será un documento escrito donde el **proveedor de aseguramiento expresará las conclusiones de su trabajo**. La conclusión deberá quedar clara en un párrafo independiente, distinguiéndose del resto de contenido. El **contenido del informe de aseguramiento** es la prueba del trabajo realizado por el proveedor y, aunque puede variar en función del estándar de aseguramiento empleado, el contenido mínimo es:

- Destinatario del informe de aseguramiento
- Responsabilidad de la organización y del proveedor de aseguramiento
- Norma o normas de aseguramiento empleadas
- Descripción del alcance
- Descripción de la información analizada
- Metodología empleada
- Resultado del trabajo en función del estándar empleado y su alcance
- Limitaciones
- Conclusión
- Notas y recomendaciones

- Información sobre la independencia y competencia del proveedor de aseguramiento

El contenido del informe deberá describir la aplicación del **principio de materialidad**, también conocido como **principio de relevancia** en algunos estándares de aseguramiento (por ejemplo, AA1000AS) o **principio de importancia relativa**. Este principio sirve de base para que los aseguradores determinen dos cuestiones fundamentales para el proceso. En primer lugar, la información que debe ser considerada como importante para ser objeto de revisión, en función del destinatario, propósito e interés. En segundo lugar, la importancia relativa o materialidad, puesto que también determina la magnitud o naturaleza de un error u omisión que pueda influir en la decisión tomada por el usuario final de la información, una vez asegurada.

Salvo la información básica (datos del destinatario del aseguramiento o del proveedor), el informe podrá variar en función del estándar de aseguramiento empleado o del tipo proveedor de aseguramiento. Es por ello por lo que en los siguientes apartados de esta guía prestaremos especial atención a los estándares de aseguramiento más comunes y a los tipos de proveedores de aseguramiento existentes en la actualidad.

2.4.¿Qué estándares de aseguramiento puede considerar el proveedor del servicio?

Los **estándares o normas de aseguramiento** sirven de **referente para el proveedor** a la hora de realizar el aseguramiento de la información, **estableciendo los principios básicos y los procedimientos imprescindibles que debería aplicar**. Con respecto al EINF, destacan **cuatro estándares** que pueden ser utilizados:

1. *AA1000AS*
2. *ISAE 3000*
3. *La Guía 21 de actuación sobre trabajos de revisión de informes de responsabilidad corporativa*
4. *La Guía 47 de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera*

Los dos primeros tienen carácter internacional, mientras que los dos últimos son nacionales al haber sido emitidos por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en

adelante, ICJCE). De hecho, la Guía 47 es una adaptación de la Guía 21 al EINF, en la que, principalmente, se plantean los mismos principios y criterios de aplicación en el trabajo de aseguramiento. Por este motivo, estas dos guías se describirán conjuntamente en el mismo epígrafe.

Es importante aclarar que el uso de estas normas no es excluyente, pudiendo ser usadas de forma conjunta. A continuación, **se describen los estándares**, proporcionando para cada uno de ellos:

- **Introducción:** Se caracteriza el estándar y se indica el tipo de información para el que está diseñado.
- **Objetivo:** Se presenta la finalidad del estándar.
- **Niveles de aseguramiento:** Se definen los tipos de alcance previstos en los estándares, es decir, los niveles de “profundidad” del trabajo que debe realizar el asegurador con base en cada estándar.
- **Términos del contrato:** Se enumeran las principales cuestiones que deben ser especificadas por el cliente (empresa cuya información se asegura) y por el proveedor a la hora de elaborar el contrato del servicio.

La Tabla 1 recoge información adicional sobre las características de cada estándar.

Tabla 1. Principales estándares de aseguramiento

CARACTERÍSTICA	AA1000AS	ISAE3000	GUÍA DE ACTUACIÓN 21	GUÍA DE ACTUACIÓN 47
Órgano emisor	AccountAbility	IAASB	ICJCE	ICJCE
Enfoque del emisor	De sostenibilidad	Contable	Contable	Contable
Ámbito	Internacional	Internacional	Nacional	Nacional
Información a asegurar	Información de sostenibilidad	Cualquier información distinta a la revisada por la auditoría financiera o revisión de información financiera histórica	Información de RSC	Estado de información no financiera de acuerdo con la Ley 11/2018
Objetivo del servicio	Comprobar que se cumplen los principios de materialidad, exhaustividad, responsabilidad e, impacto (tipo 1) y confiabilidad de la información (tipo 2).	Comprobar que la información está libre de errores materiales.	Comprobar la fiabilidad de la información y su adecuación a un estándar apropiado.	Comprobar la información del EINF en relación con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y su elaboración siguiendo los criterios de los estándares seleccionados para su formulación.

Fuente: Elaboración propia a partir de las normas ISAE 3000, AA1000AS y las Guías de Actuación 21 y 47 del Instituto Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Tabla 1. Principales estándares de aseguramiento (continuación)

CARACTERÍSTICA	AA1000AS	ISAE3000	GUÍA DE ACTUACIÓN 21	GUÍA DE ACTUACIÓN 47
Niveles de verificación	En función del riesgo: alto o moderado.	En función del riesgo: razonable o limitado.	Reconoce la existencia de nivel razonable y limitado, pero sus recomendaciones se limitan al limitado.	Aunque reconoce la existencia del nivel razonable y limitado, sus recomendaciones se limitan al limitado.
Términos del contrato	Contenidos mínimos: identificación de responsabilidades, información que va a ser verificada, tipo y nivel del encargo e intención de proporcionar el servicio siguiendo sus requerimientos.	Múltiples posibilidades en función del tipo de encargo y de la legislación vigente.	Contenidos generales: identificación de responsabilidades, información que va a ser verificada, tipo y alcance del encargo, criterios de evaluación, uso y usuarios del informe, calendario y honorarios.	Identificación del EINF en el informe de gestión, aceptación de trabajos, tipo de encargo, planificación, uso de informes y verificación.
Competencias requeridas	Niveles mínimos de calidad, experiencia y conocimientos. Independencia como requerimiento fundamental. Expresa de manera concreta la necesidad de que los profesionales posean competencias demostrables en la información de RSC y la relación con los grupos de interés.	Niveles mínimos de calidad, experiencia y conocimientos. Independencia como requerimiento fundamental. Enfatiza los requerimientos éticos y de calidad y las capacidades técnicas de los profesionales.	Independencia. Experiencia y competencia técnica. Expresa de manera concreta la necesidad de que los profesionales posean competencias en la información de RSC y la relación con los grupos de interés.	Entendimiento suficiente de los asuntos relevantes de la información no financiera, así como experiencia previa en trabajos de aseguramiento, conocimientos sobre los sistemas de gestión de la información, estándares aplicables, así como del entorno y tendencias en el ámbito de la responsabilidad social.
Fases del proceso	Aceptación, planificación, ejecución, emisión del informe.	Aceptación, planificación, ejecución, emisión del informe.	Aceptación, planificación, ejecución, emisión del informe.	Aceptación, planificación, evaluación, emisión del informe.
Normas consideradas/ Referencias	AA1000APS (Principios); AA1000SES (Compromiso con los grupos de interés).	Código de Ética Profesional; ISQC 1, ambas de emisores de normas de la IFAC.	ISAE3000; Código de Ética Profesional.	ISAE 3000.

Fuente: Elaboración propia a partir de las normas ISAE 3000, AA100AS y las Guías de Actuación 21 y 47 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

2.4.1. AA1000AS

Introducción

La AA1000AS ha sido elaborada por la organización británica Institute of Social and Ethical AccountAbility. AccountAbility tiene una gran influencia a nivel global en los campos de consultoría y elaboración de estándares de sostenibilidad, trabajando junto a gobiernos y empresas en el desarrollo y mejora de las prácticas de responsabilidad social corporativa. Este estándar, cuya versión más reciente es de 2018, tiene como finalidad guiar a los aseguradores en la **revisión de la información de sostenibilidad** publicada por las compañías.

Objetivo del servicio

AA1000AS tiene por objetivo garantizar la rendición de cuentas proporcionada por las empresas en materia de sostenibilidad, mejorando la calidad de la información y prestando especial atención al diálogo con los grupos de interés. Para ello, el estándar describe los métodos y procesos que pueden ser empleados por el proveedor de aseguramiento para **comprobar el cumplimiento por parte de las empresas de los principios que AccountAbility considera que deben guiar la elaboración de la información no financiera**. Estos principios, desarrollados por AccountAbility en su norma AA1000APS, son cuatro:

- **Inclusión** de aquellos sucesos que la firma considera que generan un impacto o tienen un impacto sobre ella en relación con la participación de sus grupos de interés en la estrategia de sostenibilidad de la firma.
- **Relevancia** de los asuntos reportados en función de su trascendencia e importancia para la empresa y sus grupos de interés. Se entiende como asunto relevante cualquiera que pueda influir en la toma de decisiones, acciones o desempeño de la organización.
- **Capacidad de respuesta** de la organización a los asuntos de los grupos de interés que afecten igualmente al desempeño en materia de sostenibilidad.
- **Impacto** de las acciones de las empresas sobre su ecosistema, que deberá ser medido y monitorizado por la empresa para dar debida cuenta a sus grupos de interés.

Nivel de aseguramiento

AA1000AS diferencia dos **tipos de encargos** que pueden ser prestados por el proveedor del servicio:

- **Encargo de tipo 1, o encargo sobre el grado de cumplimiento de los principios de AccountAbility.** Deberá evaluar la naturaleza y alcance de *cumplimiento por la organización de los cuatro principios de AccountAbility* para la elaboración de la información de sostenibilidad. El proveedor de aseguramiento evalúa la información divulgada, los sistemas y procedimientos que la organización tiene implementados para dar cumplimiento a los principios, así como la información de desempeño que demuestre su cumplimiento. El proveedor de aseguramiento facilitará resultados y conclusiones relativas a la naturaleza y alcance del cumplimiento de los principios.
- **Encargo de tipo 2, o encargo sobre el grado de cumplimiento de los principios e información de desempeño de la sostenibilidad.** El proveedor de aseguramiento deberá en primer lugar verificar el *cumplimiento contemplado en el encargo de tipo 1* para posteriormente *evaluar la fiabilidad de la información* específica referente al desempeño en la sostenibilidad.

Para cada tipo de encargo, se debe establecer el **nivel de aseguramiento** que se desea alcanzar. AA1000AS diferencia dos niveles en función del riesgo de que la conclusión del proveedor pueda ser errónea, con independencia del tipo de encargo.

- **Nivel de aseguramiento moderado.** Para alcanzar este nivel el proveedor deberá obtener una *evidencia mínima del cumplimiento de los principios* a través de los siguientes procedimientos:
 - Comprensión y comprobación de los procesos empleados para dar cumplimiento a los principios de AccountAbility.
 - Entrevistas con la dirección, de todos los niveles, así como directivos responsables de la gestión de sostenibilidad en el día a día para conocer la efectividad de los procesos empleados.
 - Observación y revisión de las prácticas de la dirección para verificar el correcto funcionamiento de los procesos.
 - Obtención de evidencias o manifestaciones de que la dirección apoya el cumplimiento de los principios.
- **Nivel de aseguramiento alto.** Para alcanzar este nivel, el proveedor de aseguramiento deberá obtener *evidencias más amplias* en toda la organización, más allá de la requerida en el nivel moderado, e incluyendo a los grupos de interés en dicho proceso. El nivel alto de aseguramiento se basa en establecer el riesgo de que la conclusión sea errónea a un nivel muy bajo.

Términos del contrato

El **contrato de aseguramiento** firmado entre el proveedor de aseguramiento y la empresa cuya información es objeto de aseguramiento, como mínimo, **deberá contener**:

- Identificación de responsabilidades de la organización informante y del proveedor del aseguramiento.
- Información que va a ser verificada, tipo y nivel del encargo.
- Intención de proporcionar el servicio siguiendo los requerimientos de AA1000AS.

2.4.2. ISAE 3000

Introducción

La norma ISAE 3000 "Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica", publicada por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la Federación Internacional de Contables, tiene carácter internacional y es empleada para **cualquier aseguramiento distinto de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica**. Su última versión data de 2013.

Objetivo del servicio

La ISAE 3000 tiene como finalidad permitir al proveedor del servicio de aseguramiento obtener una seguridad, razonable o limitada, según corresponda, sobre si **la información revisada está libre de incorrección material**. De esta forma, el proveedor puede expresar una conclusión al respecto a través de su trabajo, presentada mediante un informe escrito.

Nivel de aseguramiento

ISAE 3000 diferencia **dos tipos de encargo** en función del **nivel de aseguramiento** proporcionado:

- **Encargo de nivel razonable**: En esta modalidad, el proveedor de aseguramiento llevará a cabo las pruebas necesarias para **reducir el riesgo del aseguramiento a un grado bajo** y obtener evidencia suficiente que le permita emitir una **opinión positiva en la que corrobore que la información es fiable y veraz**. Se trata de un aseguramiento de nivel elevado, aunque no absoluto, debido a las limitaciones del sistema de control interno y del propio proceso de aseguramiento.
- **Encargo de nivel limitado**: En esta modalidad, el proveedor de aseguramiento llevará a cabo las pruebas necesarias para **reducir el riesgo del aseguramiento a un**

grado aceptable y obtener evidencia suficiente que le permita emitir una *opinión negativa en la que corrobore que la información no está sujeta a errores*. Para emitir esta conclusión, se basará en la evaluación del procedimiento de gestión y en la evidencia obtenida, centrándose en determinados asuntos que le llamen la atención. En este caso, el nivel de riesgo asumido por el proveedor es aceptable, aunque es superior al del aseguramiento razonable.

Términos del contrato

En este caso, el estándar **no determina los principales términos** que se deberían especificar en el contrato, dado que considera que se pueden dar múltiples posibilidades, que dependerán del tipo de encargo y de la legislación vigente.

2.4.3. Las Guías del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

Introducción

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) ha elaborado dos guías que proporcionan principios y pautas que el proveedor de aseguramiento debería aplicar en sus encargos. La *Guía 21 de actuación sobre trabajos de revisión de informes de responsabilidad corporativa* fue publicada en 2008. Como consecuencia de la entregada en vigor de la Ley 11/2018, el ICJCE actualizó esta guía y la adaptó para su aplicación en el aseguramiento del EINF. El resultado fue la *Guía 47 de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera*, publicada en 2019. Ambos estándares tienen carácter nacional y su contenido es similar en cuanto a sus prescripciones para el proceso de aseguramiento. Aunque están basadas en los objetivos de la ISAE 3000, están enfocadas a la **revisión de la información no financiera**.

Objetivo del servicio

Las dos guías tienen el objetivo de **homogeneizar la actuación de los proveedores de aseguramiento** en los trabajos de aseguramiento tomando como norma de referencia la ISAE 3000. En ellas se recogen las pautas comunes de actuación aplicables a la prestación de servicios de aseguramiento.

El trabajo del proveedor de aseguramiento estará encaminado a establecer una **conclusión sobre la fiabilidad de la información no financiera**, así como su adecuación a un estándar apropiado. En general, el proveedor de aseguramiento deberá revisar si:

- Los criterios aplicados por las empresas en su proceso de elaboración de la información son adecuados (para ello, dichos criterios deben ser relevantes, completos, fiables, neutrales y comprensibles) y han sido aplicados de manera uniforme.

- Que la información es fiable e íntegra y se presenta de manera adecuada.

Asimismo, la Guía 47 establece que el proveedor debe comprobar la información del EINF en relación con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente, así como revisar que su elaboración fue llevada a cabo siguiendo los criterios de los estándares de información no financiera (es decir, con base en normas para la elaboración de informes no financieros) seleccionados para su formulación.

Niveles de aseguramiento

Al igual que ocurre en la ISAE 3000, el **nivel del encargo de aseguramiento** puede ser razonable o limitado:

- *Aseguramiento razonable o seguridad positiva:* En esta modalidad, el *riesgo se reduce hasta un grado aceptable* que permite al proveedor emitir una conclusión en términos de seguridad positiva
- *Aseguramiento limitado o seguridad limitada:* En esta modalidad, *el riesgo se reduce a un grado aceptable, pero mayor que el encargo de seguridad positiva*, permitiendo al proveedor concluir en términos de seguridad negativa.

Términos del contrato

Los **términos del contrato** que será firmado por el proveedor de aseguramiento y la organización cuya información vaya a ser objeto de aseguramiento estarán basados en la **independencia, experiencia y competencia técnica del proveedor**. En el contrato se expresará de forma concreta la necesidad de que los profesionales posean competencias en materia de información de responsabilidad social corporativa y relación con los grupos de interés. Con carácter general, en el **contrato se deben especificar** los siguientes términos:

- Identificación de responsabilidades
- Información que va a ser verificada
- Tipo y alcance del encargo
- Criterios de evaluación
- Uso y usuarios del informe
- Calendario
- Honorarios

2.4.4. Ejemplos de aplicación práctica de los estándares de aseguramiento

Los estándares de aseguramiento descritos pueden ser aplicados individualmente en un encargo de aseguramiento. No obstante, también **pueden ser usados de forma conjunta en un mismo servicio**. De hecho, muchos de los proveedores lo hacen así. Por ejemplo,

el informe de aseguramiento de la información no financiera correspondiente al Informe Anual Integrado 2018 de Ferrovial, firmado por Deloitte, indica que el trabajo de aseguramiento ha sido llevado cabo:

“(...) [D]e acuerdo con los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 Revisada en vigor, “Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o Revisión de Información Financiera Histórica” (NIEA 3000 Revisada) [ISAE 3000] [...] y con la Guía de Actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera emitida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Asimismo, hemos aplicado la AccountAbility 1000 Assurance Standard 2008 (AA1000AS), emitida por AccountAbility, para proporcionar una seguridad moderada sobre la aplicación de los principios establecidos en la norma AA1000APS sobre los indicadores de desempeño de sostenibilidad (revisión moderada del tipo 2).” (Ferrovial, S.A., Informa Anual Integrado 2018, p. 139)”

Además, los tres estándares recogen la posibilidad de **aplicar distintos niveles de aseguramiento en función de los diferentes contenidos del EINF**. La AA1000AS destaca que para ello es necesario que el proveedor evalúe previamente si el nivel acordado es alcanzable. La ISAE 3000 también permite esta posibilidad, siempre que las conclusiones se redacten de manera independiente y estableciendo claramente el nivel aplicado a cada aspecto concreto. Finalmente, las Guías de Actuación 21 y 47 señalan que, dada la naturaleza de la información de sostenibilidad y el grado de desarrollo de los criterios y normas aplicables para su elaboración, no se dan las circunstancias para emitir informes con un nivel de aseguramiento razonable. Este nivel solamente será aplicable para indicadores concretos cuando estos formen parte de la gestión real de la empresa, sean medibles a lo largo del tiempo y se encuentren sometidos a sistemas de control interno y supervisión. Será la empresa la que determinará, considerando la experiencia y capacidad del proveedor, el nivel de aseguramiento que será considerado en la revisión de cada tipo contenido, dependiendo del sector en el que opere y de la importancia relativa que pueda tener para la organización. Por ejemplo, el informe de aseguramiento del Informe de Responsabilidad Corporativa 2018 de Naturgy, firmado por Ernst & Young, indica que el proveedor ha aplicado dos niveles de aseguramiento en función de los indicadores revisados. En concreto, al presentar los estándares y criterios aplicados especifica:

“Hemos llevados a cabo nuestro trabajo de revisión de acuerdo con:

[...] La Norma ISAE 3000 (Revised) “Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical financial Information”, [...] con un alcance de aseguramiento razonable para los indicadores clave de responsabilidad corporativa sobre integridad y transparencia incluidos en el apartado “Un modelo de negocio integrado y sostenible” del capítulo “Modelo de negocio” del Informe adjunto y un alcance de aseguramiento limitado para el resto de indicadores contenidos en el índice de contenidos GRI del capítulo “Información adicional” del informe adjunto”. (Naturgy Energy Group, S.A., Informe de Responsabilidad Corporativa 2018, p. 179)

Guía sobre Aseguramiento del Estado de Información No Financiera

Este ejemplo pone de manifiesto la posibilidad de poder utilizar distintos estándares en la realización de un encargo de aseguramiento, al igual que de usar distintos niveles de aseguramiento en la revisión de contenidos diferentes. A la hora de formalizarse el contrato, la empresa y el proveedor de aseguramiento determinarán el tipo de encargo y el nivel de aseguramiento, así como los elementos adicionales que quieran ser asegurados en función de la importancia relativa para la empresa.

3. ¿QUIÉN PUEDE PROVEER EL SERVICIO?

El **proveedor de aseguramiento** será el **auditor, certificador, consultor u otro ente externo que revise la información que aparece en el EINF, aplicando los procedimientos adecuados, y emita un informe con las conclusiones obtenidas.**

No existe todavía una regulación específica que dictamine las condiciones que debe reunir el proveedor del aseguramiento para cumplir con lo establecido en la Ley 11/2018⁵. Por ello, en el mercado del servicio de aseguramiento de la información no financiera pueden encontrarse **proveedores de diversa índole**. Se trata, mayoritariamente, de profesionales de ámbitos afines que han encontrado una oportunidad de mercado ampliando sus servicios tradicionales hacia el aseguramiento de la información no financiera. Los principales ámbitos de actividad de los proveedores, teniendo en cuenta su origen profesional, son:

- **Auditoría financiera:** servicio liderado por las Big4 (Deloitte, Ernst&Young, KPMG y PwC) en el que también participan otras firmas como, entre otros, Auren Consultores, Centium Auditores SL, Eudita Auditores SLP, Ize Auditores SL, Moore Stephens AMS SL o UHY Fay & Co Auditores Consultores, S.L.
- **Certificación:** con firmas como AENOR, Bureau Veritas, DNV, SGS, Applus+, ERM Certification and Verification Services, Lloyd's Register Quality Assurance, etc.
- **Consultoría:** como por ejemplo, ALMAS Business, BSD Consulting, BSI Group Iberia SAU, Ingeniería Social SAL, Valora Consultores, OCA Instituto de Certificación SLU o TÜV Rheinland Ibérica Inspection, entre otros.
- **Otros:** Pueden encontrarse informes de aseguramiento realizados por Asociaciones, Universidades, Colegios Oficiales de Economistas, así como otros profesionales que realizan el servicio a título individual. No obstante, suele tratarse de casos menos frecuentes o encargos puntuales.

⁵ Consulta Auditoría 1- BOICAC 117/Marzo 2019.

Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=605>

A pesar de que la ausencia de una regulación específica favorece la participación de numerosos proveedores en el mercado del aseguramiento, algunos de ellos han ido **ganando peso y posicionamiento** desde que las empresas comenzaron a demandar voluntariamente la verificación externa de sus memorias de sostenibilidad. En este sentido, según la base de datos online de GRI que recoge históricamente los informes elaborados siguiendo este estándar de información, destacan en España, por número de informes de aseguramiento registrados entre los años 2012 y 2018, los proveedores que se muestran en la tabla 3. No obstante, cabe indicar que la información recogida en dicha tabla hace referencia a un periodo en el que la información no financiera se publicaba y aseguraba de manera voluntaria, predominando las empresas de gran tamaño que solían contratar como proveedores a las grandes firmas. La entrada en vigor de la Ley 11/2018, con la que se obliga a numerosas empresas de distinta índole a demandar el servicio de aseguramiento, posiblemente incremente la participación de otros proveedores hasta ahora más minoritarios, pero no por ello menos profesionales.

Tabla 2. Proveedores mayoritarios según GRI.

		Informes GRI asociados	
		Nº	%
Empresas de auditoría financiera - Big4	Deloitte	43	8,35%
	Ernst & Young	53	10,29%
	KPMG	94	18,25%
	PwC	93	18,06%
Empresas certificadoras	AENOR	103	20,00%
	Bureau Veritas	25	4,85%
	DNV	6	1,17%
	SGS	21	4,08%
Otros	Empresas de auditoría	18	3,50%
	Empresas de certificación	4	0,78%
	Consultoras	51	9,90%
	Sin definir	4	0,78%
Total		515	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos GRI (2012-2018).

Los estándares de aseguramiento existentes coinciden en que, antes de aceptar un encargo, los proveedores deben garantizar que cuentan con las capacidades y requerimientos necesarios para llevar a cabo el servicio, estableciéndose unos niveles mínimos de calidad, experiencia y conocimientos para llevar a cabo el encargo con la debida diligencia y siendo la independencia el requerimiento fundamental.

En lo que respecta a la independencia, hasta el momento, **no se contempla la incompatibilidad entre el aseguramiento de la información no financiera y la prestación de otros servicios relacionados por parte del mismo proveedor**. En el caso concreto de la auditoría financiera, el ICAC plantea que la realización de ambos servicios por parte de la misma firma no interfiere en el principio de independencia, siempre que los honorarios percibidos se ajusten a lo establecido en los artículos 25 y 41 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas (ICAC, 2019). Asimismo, el auditor de las cuentas anuales, como

parte del encargo de auditoría financiera, debe verificar la existencia del EINF exigido por la Ley 11/2018, independientemente de que sea o no el proveedor encargado del aseguramiento de sus contenidos.

En cuanto a las capacidades y la cualificación profesional de los proveedores, la literatura científica ha tratado de diferenciar en numerosas ocasiones las características de los proveedores en función de su origen profesional (Manurung y Basuki, 2010; Perego y Kolk, 2012; Pflugrath, Roebuck y Simnett, 2011; Simnett, Huggins y Green, 2010). En términos generales, estos estudios consideran que los **auditores** se caracterizan por una mayor cautela a la hora de llevar a cabo el aseguramiento, así como por un mayor rigor en los aspectos técnicos y formales del proceso, al estar influenciados por los estándares de obligado cumplimiento para su profesión, incluyendo los requerimientos éticos y de independencia, y los mecanismos de control y calidad. Por su parte, los **consultores** se caracterizan por poseer una mayor experiencia y conocimientos en lo que respecta a las dimensiones social y medioambiental de la RSC, a la que se refiere la información objeto de estudio, siendo más propensos a realizar opiniones y recomendaciones de mejora para las empresas informantes. Las empresas de certificación podrían situarse a medio camino entre los auditores y los consultores.

Las diferencias mencionadas, encontradas desde el ámbito académico, se basan en los antecedentes profesionales de los proveedores, sin tener en cuenta la evolución y adaptación de los servicios y la experiencia de los profesionales en el servicio de aseguramiento no financiero. Asimismo, cabe destacar que muchos de los proveedores de aseguramiento son firmas multiservicio, con equipos multidisciplinares, lo que dificulta la diferenciación del servicio en función del perfil profesional del proveedor, pudiendo incluso enmarcarse en un área diferente a la de origen. De hecho, en un estudio realizado sobre la configuración de la oferta en España se encontró que los procesos llevados a cabo y la calidad del servicio no dependían del perfil profesional del proveedor (Vaz, Ruiz Blanco y Fernández-Feijoo, 2018). Por ello, el criterio utilizado para tomar la decisión sobre el proveedor a contratar debe atender a otros aspectos, como (i) los estándares utilizados, (ii) la especialización sectorial, o (iii) el alcance y nivel de la verificación. El análisis de la muestra de los 515 informes de verificación identificados en la base de datos de GRI ofrece información orientativa del perfil de los proveedores en lo que respecta a estas cuestiones que pueden ayudar a la elección del proveedor.

3.1. Estándares de aseguramiento utilizados

El uso de **estándares de aseguramiento** permite incrementar el rigor en la práctica del servicio, proporcionando criterios para juzgar el grado de confianza que se puede tener en el mismo. Como se puede observar en apartados anteriores de esta guía, los principales

estándares existentes en España (ISAE 3000, AA1000AS o Guías 21 y 47) poseen algunas características diferenciadoras que permiten entender el enfoque y los procedimientos seguidos por los proveedores en los encargos y, por tanto, los resultados obtenidos.

Por ello, resulta de interés conocer **los estándares que consideran los distintos proveedores para prestar el servicio de aseguramiento** (tabla 3). En términos generales, la mayoría de los proveedores parecen estar familiarizados con los estándares existentes. Además de utilizar un único estándar en algunos de sus servicios, muchos de los proveedores combinan en otras ocasiones las directrices de las normas internacionales para la elaboración del mismo informe de aseguramiento, lo que puede proporcionar un enfoque más completo del proceso de aseguramiento. Estas variaciones tienen su reflejo en las columnas de la tabla 4: un mismo proveedor puede utilizar únicamente AA1000AS en unos encargos, únicamente ISAE3000 en otros y, ambos conjuntamente, en otros aseguramientos adicionales. Asimismo, debe tenerse en cuenta que algunas firmas aplican sus propios estándares para llevar a cabo el proceso de aseguramiento. Es el caso, por ejemplo, de DNV, que utiliza su propio protocolo (VeriSustain), alineado con GRI y AA1000; o AENOR, con su propia Guía Verificación de información no financiera.

Tabla 3. Estándares utilizados por los proveedores (clasificados según GRI).

		Estándar de aseguramiento aplicado en sus servicios			
		Encargos siguiendo únicamente AA1000AS	Encargos siguiendo únicamente ISAE3000	Encargos siguiendo AA1000AS y ISAE3000 combinadas	Encargos siguiendo un estándar nacional
Empresas de auditoría financiera - Big4	Deloitte	X	X	X	X
	Ernst & Young	X	X	X	X
	KPMG	X	X	X	X
	PwC	X	X	X	X
Empresas certificadoras	AENOR	X	X	X	X
	Bureau Veritas	X			X
	DNV	X	X		X
	SGS	X	X	X	X
Otros^a	Empresas de auditoría	X	X	X	X
	Empresas de certificación				
	Consultoras	X	X	X	X
	Sin definir		X		

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos GRI (2012-2018).

^a Integra los proveedores minoritarios según GRI, independientemente de su origen profesional.

En lo que respecta a los **estándares internacionales**, debe destacarse que los auditores financieros están obligados a utilizar la norma ISAE3000 en el proceso de aseguramiento, aunque no se trate de un estándar exclusivo para estos profesionales. Además, los proveedores que deseen utilizar el estándar AA1000AS de manera pública, deben obtener la correspondiente licencia por parte de AccountAbility. A continuación, se muestra la

relación de proveedores que en la actualidad poseen dicha licencia en España (AccountAbility, 2020):

- Auren Consultores
- BSD Consulting
- Bureau Veritas
- Deloitte
- Ernst & Young
- KPMG
- MAS Business
- PwC
- UHY Fay & Co Auditores Consultores, S.L.
- DNV
- SGS

A pesar de que se podría decir que la aceptación y uso de los estándares de aseguramiento está extendida entre la mayoría de los proveedores, conocer de manera específica la norma o normas que van a regir el proceso de aseguramiento, resulta de gran interés para saber lo que se puede esperar del servicio contratado.

3.2. Especialización sectorial

La **especialización sectorial** es reconocida como un **indicador de calidad en los servicios de aseguramiento**, al dotar a los proveedores de un mayor conocimiento de sus clientes y de las particularidades de la industria en la que estos operan.

Según la muestra analizada (tabla 4), las Big4 son los proveedores predominantes en el aseguramiento de la información publicada por las empresas pertenecientes a los siguientes sectores: automoción, conglomerados, construcción, energía, servicios informáticos, logística, metal, productos de salud, productos forestales y papel, servicios financieros y telecomunicaciones.

Las empresas certificadoras con mayor peso en el mercado destacan en el sector público, la aviación, los servicios de salud y las universidades.

Por otro lado, las empresas relacionadas con los sectores de la alimentación y bebidas, servicios sin ánimo de lucro y textil, contratan en mayor medida a los proveedores más minoritarios.

Tabla 4. Porcentaje de participación de los proveedores por sector (clasificados según GRI).

Sector	Nº	Empresas de auditoría financiera - Big4 ^a	Empresas certificadoras ^b	Otros ^c
Agencia pública	5	0,00%	80,00%	20,00%
Alimentos y bebidas	3	0,00%	33,33%	66,67%
Automoción	6	83,33%	0,00%	16,67%
Aviación	8	0,00%	100,00%	0,00%
Conglomerados	12	100,00%	0,00%	0,00%
Construcción	34	76,47%	23,53%	0,00%
Energía	44	90,91%	9,09%	0,00%
Ferrocarril	4	0,00%	100,00%	0,00%
Gestión de residuos	16	37,50%	25,00%	37,50%
Informática	6	100,00%	0,00%	0,00%
Logística	7	85,71%	14,29%	0,00%
Materiales de construcción	5	80,00%	20,00%	0,00%
Medios de comunicación	17	47,06%	52,94%	0,00%
Metal	6	66,67%	16,67%	16,67%
Minoristas	13	0,00%	46,15%	53,85%
Productos de salud	5	100,00%	0,00%	0,00%
Productos forestales y papel	1	100,00%	0,00%	0,00%
Servicios comerciales	35	54,29%	0,00%	45,71%
Servicios de agua	41	39,02%	51,22%	9,76%
Servicios de energía	30	90,00%	10,00%	0,00%
Servicios de salud	42	16,67%	64,29%	19,05%
Servicios financieros	86	69,77%	29,07%	1,16%
Servicios sin ánimo de lucro	12	8,33%	0,00%	91,67%
Telecomunicaciones	16	75,00%	25,00%	0,00%
Textil	5	0,00%	0,00%	100,00%
Turismo y ocio	22	45,45%	0,00%	54,55%
Universidades	6	0,00%	100,00%	0,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos GRI (2012-2018).

^a Integra las firmas de origen auditor consideradas mayoritarias según GRI: Deloitte, Ernst&Young, KPMG y PWC.

^b Integra las firmas de origen certificador consideradas mayoritarias según GRI: AENOR, Bureau Veritas, DNV, SGS.

^c Integra los proveedores minoritarios según GRI, independientemente de su origen profesional.

3.3. Alcance y nivel del aseguramiento

El alcance de los contenidos asegurados y el nivel de aseguramiento son factores a tener en cuenta en la elección del proveedor en la medida en la que pueden ser considerados indicadores de la exhaustividad con la que se realiza el servicio de

acuerdo con el nivel de aseguramiento considerado por los estándares explicados anteriormente.

Teniendo en cuenta los informes de aseguramiento de la muestra analizada (tabla 6), se observa que las empresas certificadoras poseen una mayor tendencia a que el **alcance del aseguramiento** incluya la información no financiera en su totalidad. No obstante, cabe mencionar que esta característica, contemplada para los informes de sostenibilidad, no depende tanto del proveedor, sino que son las empresas contratantes las que toman la decisión sobre los contenidos que desean verificar externamente. Con la Ley 11/2018, todos los contenidos del EINF deberán ser asegurados, por lo que se espera un incremento en la proporción de servicios realizados con un alcance completo, independientemente del tipo de proveedor. Aquellos que no ofrezcan esta característica, no deberían ser considerados entre las posibles elecciones.

Tabla 5. Porcentaje de proveedores por alcance y nivel del aseguramiento (clasificados según GRI)

	Contenidos asegurados			Nivel de aseguramiento		
	Completo	Secciones específicas	N.E.	Limitado/moderado	Razonable/alto	Combinación
Empresas de auditoría financiera - Big4^a	55,04%	31,29%	13,67%	63,21%	19,64%	6,79%
Empresas certificadoras^b	70,67%	12,00%	17,33%	16,00%	41,33%	0,00%
Otros^c	63,04%	14,13%	22,83%	24,72%	23,60%	1,12%

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos GRI (2012-2018).

^a Integra las firmas de origen auditor consideradas mayoritarias según GRI: Deloitte, Ernst&Young, KPMG y PWC.

^b Integra las firmas de origen certificador consideradas mayoritarias según GRI: AENOR, Bureau Veritas, DNV, SGS.

^c Integra los proveedores minoritarios según GRI, independientemente de su origen profesional.

En lo que respecta al **nivel de aseguramiento**, las Big4 muestran una mayor aversión al riesgo y, en consecuencia, una mayor proporción de servicios con un nivel limitado o moderado. Las empresas de certificación, por el contrario, están dispuestas a ofrecer en mayor medida un nivel de aseguramiento alto o razonable. Hasta el momento, no existen disposiciones legales que determinen el nivel de aseguramiento necesario en el caso del EINF. Las características particulares de este tipo de información conllevan que los niveles limitados y moderados se consideren suficientes en la mayoría de los casos, o que incluso se realice una combinación de ambos niveles en función del tipo de información objeto de análisis (esta última práctica es más frecuente entre las Big4). Independientemente del nivel de aseguramiento proporcionado, es necesario que este se especifique en los informes de aseguramiento para facilitar la interpretación de los resultados.

ANEXOS

ANEXO I: Estándares para la elaboración de información no financiera

En este anexo se describe brevemente, algunos de los principales **marcos y estándares existentes** que proporcionan **pautas específicas sobre cómo producir y reportar información no financiera**.

- **Estándares GRI.** Es un marco desarrollado por la organización *Global Reporting Initiative* y publicado en 2016, cuya finalidad es proporcionar guías que ayuden a las empresas en la elaboración de informes no financieros. Se estructuran en varias series de estándares que definen (i) principios que las empresas deben seguir al producir informes no financieros, e (ii) indicadores específicos sobre aspectos generales de la organización, así como sobre su impacto económico, medioambiental y social. Es el principal estándar utilizado por las empresas a nivel mundial para la publicación de informes de sostenibilidad y puede servir como base para la elaboración del EINF requerido por la Ley 11/2018.
- **Marco Internacional <IR> Integrated Reporting.** Este marco, publicado en 2013, ha sido desarrollado por el *International Integrated Reporting Council* (IIRC). Su objetivo es ayudar a las empresas en la producción de informes integrados, en los que se proporcione, de forma concisa, información sobre el modelo de negocio de la empresa, explicando cómo la estrategia, gobernanza, y desempeño de la organización contribuyen a la generación de valor en el corto, medio y largo plazo. De esta forma, el informe integrado consiste en la publicación de información financiera y no financiera de forma conjunta e interrelacionada. El marco se apoya en el concepto de capital, entendido como la acumulación de valor a través de las actividades y resultados de la organización, y distingue seis tipos de capitales: financiero, industrial, intelectual, humano, social y relacional, y natural. No obstante, las empresas que opten por aplicar este marco no están obligadas a informar sobre los seis capitales en su informe integrado.
- **Sustainability Accounting Standards Board (SASB).** SASB es una organización sin ánimo de lucro que desde 2011 desarrolla estándares de información no financiera específicos para sectores empresariales que se centran en temáticas relevantes para los inversores estadounidense. En la actualidad, SASB cuenta con 77 estándares, que son resultado de un proceso de retroalimentación de expertos en cada sector y de consulta pública. Asimismo, SASB ha elaborado una matriz de materialidad que permite identificar los temas que son relevantes para cada sector. Aunque inicialmente los estándares de SASB están pensados para empresas cotizadas estadounidense que deben entregar información periódica a la Security

Exchange Commission, sus indicaciones también pueden ser útiles para otras empresas que deseen producir información no financiera.

ANEXO II: Estándares para la verificación o certificación de aspectos no financieros específicos

En este anexo se describen brevemente algunos **marcos o estándares** que sirven de referencia para la **verificación de información o certificación de procesos relacionados con cuestiones sociales o medioambientales específicas**.

- ***Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales (del inglés Eco-Management and Audit Scheme, EMAS)***. Es un estándar de carácter voluntario para la implementación de un sistema de gestión que permita valorar y gestionar los impactos medioambientales de las empresas. Las empresas que se acogen a EMAS deben publicar una declaración ambiental en la que proporcionen (i) una descripción de la organización y de los impactos considerados por el sistema de gestión ambiental, (ii) los objetivos marcados y su grado de cumplimiento, (iii) indicadores de comportamiento ambiental, y (iv) el grado de cumplimiento con la legislación ambiental aplicable. Las organizaciones incluidas en EMAS están sujetas al requerimiento de verificar su sistema de gestión medioambiental para certificar su implantación, así como el contenido de su declaración ambiental. La Ley 11/2018 indica que esta declaración ambiental, si está verificada por el verificador de EMAS y hace referencia a la totalidad de la empresa, puede considerarse suficiente para responder a los requisitos de información medioambiental del EINF, pero no de la totalidad del contenido del informe.
- ***ISAE 3410***. Este estándar es específico para el aseguramiento de la información reportada por las empresas en sus informes de gases de efecto invernadero. Estos informes proporcionan información sobre la cantidad de gases efecto invernadero realizadas por las empresas durante un período concreto, distinguiendo entre emisiones directas (alcance 1) e indirectas (alcances 2 y 3). La ISAE 3410 define el proceso que debe seguir el asegurador para proporcionar un aseguramiento (limitado o razonable) de la información sobre las emisiones y mejorar la fiabilidad de ésta. La ISAE 3410 debe ser utilizado en combinación con la ISAE 3000.
- ***Certificaciones ISO***. Son documentaciones emitidas por empresas autorizadas para revisar que una empresa cumple las especificaciones de las normas ISO. Existen diferentes normas ISO, centradas en aspectos concretos. En relación con aspectos no financieros, resultan relevantes las normas ISO 14001 Sistema de Gestión Ambiental, ISO 5001 Gestión energética, ISO 27001 Sistemas de Gestión de Seguridad de la Información, e ISO45001 Sistemas de gestión de salud y seguridad en el trabajo. Estas certificaciones garantizan la implantación de los sistemas mencionados, pero no son específicos para el aseguramiento de la información no financiera. Aunque no es certificable, también existe una norma ISO en materia de RSC, la ISO 26000.

- **SGE 21.** Es un estándar desarrollado por Forética, para el establecimiento, implantación y evaluación de un sistema de gestión ética y socialmente responsable. Las empresas que estén interesadas pueden certificar que su sistema cumple con los requisitos establecidos por esta norma a través de un proceso de certificación que debe ser realizado por entidades homologadas por Forética. Las organizaciones también pueden optar por solicitar a Forética una evaluación de la aplicación de los requisitos establecidos por la norma, mediante una revisión documental y obtención de evidencias.

ANEXO III: Enlaces de interés

A continuación, se proveen una serie de enlaces a las principales instituciones y estándares tratados en esta guía:

- **AA1000AS (Inglés)**
- **Directiva Europea sobre información no financiera**
- **Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) (Inglés)**
- **Global Reporting Initiative (GRI)**
- **Global Reporting Initiative (GRI) – Base de datos (Inglés)**
- **Guía 21 de Actuación sobre trabajos de revisión de informes de Responsabilidad Corporativa**
- **Guía 47 de Actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera**
- **Guía SG21 de Forética**
- **International Organization for Standardization (Inglés)**
- **ISAE 3000**
- **ISAE 3410 (Inglés, resumen)**
- **Ley 11/2018**
- **Marco Internacional <IR>**
- **Sustainability Accounting Standards Board (SASB)**

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AccountAbility (2018). *AA1000AS, Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad*. Londres: AccountAbility. Recuperado de: <https://www.accountability.org/standards/>
- AccountAbility (2020). *AA1000AS Licensed Providers*. Londres: AccountAbility. Recuperado de: <https://www.accountability.org/standards/licensing/aa1000as-licensed-providers/>
- AICPA (2013). *Assurance services: a white paper for providers and users of business information*. Durhan, NC: American Institute of CPA.
- Ferrovial (2018). *Informe Anual Integrado 2018*. Recuperado de: <https://www.ferrovial.com/wp-content/uploads/2019/09/Informe-Anual-Integrado-Ferrovial-2018-1.pdf>
- ICAC (2019). *Consulta Auditoría 1- BOICAC 117/ marzo 2019*. Recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=605>
- ICJCE (2008). *Guía 21 de Actuación sobre trabajos de revisión de informes de Responsabilidad Corporativa*. Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Recuperado de: https://www.icjce.es/images/pdfs/guias_de_actuacion/2008/guia_actuacion_21.pdf
- ICJCE (2019). *Guía 47 de Actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera*. Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Recuperado de: [https://www.icjce.es/adjuntos/ga47\(1\).pdf](https://www.icjce.es/adjuntos/ga47(1).pdf)
- IFAC (2013). *ISAE 3000, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments*. Nueva York: IFAC. Recuperado de: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf>
- Ley 22/2015. *De Auditoría de Cuentas*. 20 de julio de 2015. BOE-A-2015-8147
- Ley 11/2018. *Por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad*. 28 de diciembre de 2018. BOE-A-2018-17989
- Manurung, A. M. y Basuki, H. (2010). An analytical assessment of assurance practices in social environmental and sustainable reporting in the United Kingdom and North America. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 12(1), 75-115.
- Messier, W. F., Glover, S. M., y Prawitt, D. F. (2008). *Auditing & assurance services: A systematic approach*. Boston, MA: McGraw-Hill.
- Naturgy (2018). *Informe de Responsabilidad Corporativa 2018*. Recuperado de: https://www.naturgy.com/accionistas_e_inversores/la_sociedad/informes_anuales

- Perego, P. y Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173-190.
- Pflugrath, G., Roebuck, P., y Simnett, R. (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social responsibility information. *Auditing*, 30(3), 239-254.
- Simnett, R. Huggins, A. y Green, W. (2010). Are Greenhouse Gas Assurance Engagements a Natural Domain of the Auditing Profession? *Current Issues in Auditing*, 5(2), A1-A12.
- Vaz Ogando, N., Ruiz Blanco, S., y Fernandez-Feijoo, B. (2018). A Provider's Approach to the Assurance Market of Sustainability Reports in Spain. *Administrative Sciences*, 8(3), pp. 28.

AUTORES

- **Nicolás García Torea.**
Prof. Ayudante Doctor. Área de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Burgos.
- **Carlos Larrinaga González.**
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Burgos.
- **Enrique Mesa Pérez.**
Investigador predoctoral. Área de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Burgos.
- **Natalia Vaz Ogando.**
Profesora interina. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidade de Vigo.

Contacto: giergo@ubu.es

