



# La seguridad y confiabilidad del estado de información no financiera, ¿quién debe verificarlos?

**Jaime del Olmo Casalderrey**

*Economista y auditor, miembro del ROAC*

[jdolmo@economistas.org](mailto:jdolmo@economistas.org) | <https://orcid.org/0000-0002-9687-9173>

**Francisco J. López Corrales**

*Profesor titular de la Universidad de Vigo*

[corrales@uvigo.es](mailto:corrales@uvigo.es) | <https://orcid.org/0000-0003-1427-2958>

## Extracto

El reciente cambio en el alcance de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, incrementará notablemente el número de entidades que cumplirán los requisitos que les obligan a elaborar el estado de información no financiera (en adelante, EINF o estado), en el ejercicio 2021. Habida cuenta de la inexistencia de unas Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y de la ausencia de regulación en algunos aspectos relevantes de la norma, tales como la forma en la que ha de realizarse la verificación del EINF o las condiciones que deben reunir quienes la lleven a cabo, el propósito de este artículo es, en primer lugar, analizar cuál es y cuál debería ser, en nuestra opinión, el papel del auditor de cuentas y el del prestador independiente de servicios de verificación en relación con este estado; en segundo lugar, divulgar las normas sobre los procedimientos aplicables en la práctica por los verificadores, y, por último, llamar la atención sobre la relevancia de la información no financiera y la necesidad de regular aspectos relacionados con la seguridad y confiabilidad de dicha información.

**Palabras clave:** verificación del estado de información no financiera; seguridad y confiabilidad de la información no financiera; auditoría de la información no financiera.

Fecha de entrada: 14-01-2021 / Fecha de aceptación: 16-05-2021

**Cómo citar:** Olmo Casalderrey, J. del y López Corrales, F. J. (2021). La seguridad y confiabilidad del estado de información no financiera, ¿quién debe verificarlos?. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 189-208.





# Assurance and reliability of the Non-Financial Information Report (EINF), who should verify them?

Jaime del Olmo Casalderrey

Francisco J. López Corrales

## Abstract

The recent change in the scope of Law 11/2018 will significantly increase the number of entities that will meet the requirements to prepare the Non-Financial Information Reporting (hereinafter EINF or statement) in 2021. In view of the absence of European Sustainability Reporting Standards and the lack of regulation in some relevant aspects of the current Law, such as the way in which the EINF verification is to be carried out or the conditions to be met by those who carry it out, the purposes of this paper are, firstly, to analyze what it is and what should be, in our view, the role of the statutory auditor and that of the independent assurance services provider in relation with this statement; secondly to disclose the procedures that are, in practice applicable by the assurance provider, and finally to draw attention to the relevance of non-financial information and the need to regulate aspects related to the assurance and reliability of such information.

**Keywords:** Non-Financial Information Verification; assurance and reliability of non-financial information; audit of non-financial information.

**Citation:** Olmo Casalderrey, J. del y López Corrales, F. J. (2021). La seguridad y confiabilidad del estado de información no financiera, ¿quién debe verificarlos?. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 189-208.



## Sumario

Introducción

1. La regulación vigente en España: la Ley 11/2018, de 28 de diciembre
2. Marcos para la preparación del EINF
3. La revisión y verificación del EINF
  - 3.1. El papel del auditor estatutario de cuentas frente al EINF
  - 3.2. La verificación del EINF por parte del prestador independiente
  - 3.3. El papel del prestador independiente de servicios de verificación
4. Procedimientos para realizar la verificación del EINF
  - 4.1. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, NIEA 3000 revisada, en inglés ISAE, sobre Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Investigación de Información Financiera Histórica
  - 4.2. SO/IEC 17029:2019 de «Evaluación de la conformidad. Principios generales y requisitos para los organismos de validación y verificación»
  - 4.3. Estándar de aseguramiento de los Principios de AccountAbility, AA 1000AS
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

## Introducción

La obligación de divulgar el estado de información no financiera (EINF) por parte de determinadas entidades y grupos en España se introdujo en 2017, siendo ese mismo año el primer ejercicio de aplicación, si bien la Ley 11/2018, de 28 de diciembre (en adelante, la Ley), amplió y concretó la regulación anterior estableciendo, entre otros aspectos, la obligatoriedad de someterlo a revisión por parte de un verificador independiente. Este aspecto sitúa a España, hasta el momento, como uno de los pocos países de la Unión Europea (UE) que han optado por exigir el aseguramiento de la información no financiera, sin embargo la inexistencia de un desarrollo reglamentario que regule quién y cómo debe realizarse la verificación ha dado lugar, tras tres ejercicios de aplicación de la Ley, a que los procedimientos de verificación de los EINF que están utilizando los profesionales independientes en sus revisiones no siempre sean los mismos, ni tampoco el contenido ni las conclusiones de sus informes.

Sin lugar a duda el trabajo de verificación debe ser realizado por profesionales con la adecuada competencia técnica, capacidad y objetividad si no queremos que su informe se convierta en un documento que no aporte la credibilidad, fiabilidad y la relevancia necesaria que demandan los grupos de interés. Por tal motivo también es fundamental definir el perfil y acreditación del profesional independiente que lleve a cabo la verificación así como el organismo que supervise la actuación de estos profesionales.

El presente artículo está estructurado en las siguientes partes: el epígrafe primero, lo hemos dedicado a comentar las novedades introducidas por la Ley 11/2018; en el segundo epígrafe resumiremos muy brevemente el marco legal para la preparación del EINF; en el tercero, comentaremos el papel que la legislación española otorga, tanto al auditor estatutario de cuentas como al prestador independiente de servicios de verificación, para posteriormente en el epígrafe cuarto analizar los diferentes procedimientos que en la práctica están siendo aplicados por ambos, habida cuenta de que en la actualidad no existe un marco específico de aplicación y, por último, concluiremos comentando la reciente propuesta de la Directiva Europea, COM(2021) 189, de información sobre sostenibilidad, así como los aspectos que en nuestra opinión son prioritarios de cara a mejorar la comparabilidad, fiabilidad y relevancia de la información no financiera y en definitiva, a aportar seguridad y credibilidad al EINF.

## 1. La regulación vigente en España: la Ley 11/2018, de 28 de diciembre

La obligación de divulgación del EINF por parte de determinadas entidades y grupos se introdujo en la regulación española a través del Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, que vino a trasponer a nuestra normativa la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014 y que modificó el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Posteriormente la Ley 11/2018 sobre la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad, tras su publicación el 28 de diciembre de 2018, amplió de forma significativa el contenido del anterior real decreto. Dicha ampliación se sintetiza en cuatro aspectos relevantes:

El primero de ellos se refiere al ámbito de aplicación, el cual hasta la publicación de la Ley se limitaba a las entidades de interés público (EIP) que cumplieren una serie de requisitos. La Ley ha extendido el alcance a las sociedades o grupos que, aunque no se califiquen como EIP, simultáneamente cumplan con los dos requisitos siguientes:

- Que el número medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo durante el ejercicio sea superior a 500 (250 a partir de 2021).
- Que tengan la consideración de EIP de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
  - Que el total de las partidas del activo consolidado sea superior a 20.000.000 de euros.
  - Que el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada supere los 40.000.000 de euros.
  - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

Este cambio de criterio, aplicable desde el ejercicio 2018, amplió considerablemente el número de entidades obligadas a divulgar su EINF en España, número que se verá de nuevo incrementado a partir del ejercicio 2021 en la medida en que la Ley reduce el requisito del número medio de trabajadores de 500 a 250 a partir de este año.

El segundo aspecto novedoso de la Ley 11/2018 es que amplía y proporciona mayor concreción sobre la información a divulgar, incluyendo no solo aspectos sociales, laborales y medioambientales de ámbito general, sino también una relación de indicadores clave de resultados no financieros que, tal y como literalmente se describe en su artículo 1, «... puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea

y los estándares de Global Reporting Initiative, (GRI), debiendo mencionarse en el informe el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia».

El tercer aspecto se refiere a la eliminación de la posibilidad de que las entidades puedan omitir información en su EINF en casos excepcionales cuando la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente su posición comercial. Esta posibilidad se recoge en el artículo 19 bis de la Directiva 2014/95/UE, si bien el legislador español en la transposición no optó por esa alternativa.

El último aspecto destacable tiene que ver con la incorporación del requisito de verificación obligatoria del EINF por parte de un prestador independiente. Hasta ese momento, el único aspecto regulado en este ámbito se refería a la actuación de los auditores estatutarios de cuentas en el contexto de su auditoría sobre las cuentas anuales de la entidad que se limita, en relación con este estado, únicamente al requerimiento consistente en comprobar si se facilita o no el EINF.

En la medida en que la información no financiera gana relevancia entre inversores y resto de partes interesadas o *stakeholders* en su acepción en inglés, la demanda de seguridad de la información resulta cada vez mayor, por lo que la verificación por parte de un tercero parece la respuesta lógica en la era en la que la transparencia y la fiabilidad de la información resultan vitales para dar confianza a los mercados y a la sociedad en general.

Los cambios normativos señalados sin lugar a dudas están contribuyendo, en gran medida a que los órganos de gobierno y la dirección de las empresas españolas pongan el foco, no solo en sus indicadores económico-financieros sino también en identificar riesgos y establecer estrategias orientadas hacia una economía sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente, cuya inversión e impactos se divulguen a través de un EINF y puedan medirse mediante unos indicadores que a su vez les permita compararse frente a sus competidores. Como pone de manifiesto Pérez García (2020), la información no financiera ha de ser cabalmente entendida no como un fin en sí mismo sino como un medio para la mejora de la sostenibilidad empresarial y social, la creación de valor a largo plazo y la potenciación de la responsabilidad social corporativa (RSC) y del buen gobierno corporativo.

Al igual que la información financiera, la no financiera ha de estar destinada a satisfacer las necesidades de accionistas e inversores en su toma de decisiones. EY, en su quinta encuesta realizada a inversores institucionales para examinar su punto de vista sobre la información no financiera, revela que el 91 % de los inversores encuestados manifiestan que el desempeño no financiero ha tenido un papel fundamental en su toma de decisiones de inversión (Ernst & Young Global Limited, 2020). Si bien la información no financiera resulta esencial no solo para estos colectivos sino también para un conjunto mucho más amplio de partes interesadas, en la medida en que tiene relación con los impactos económico-financieros de la entidad así como con los relativos a cuestiones medioambientales, sociales, de

los empleados, los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, de ahí que el ámbito de interés se extienda a los trabajadores, clientes, consumidores, proveedores, comunidades locales, administraciones públicas y a la sociedad civil en general. Como indican San Frutos Velasco *et al.* (2018), el hecho cierto de la mayor importancia de los activos intangibles frente a los tangibles en el valor de muchas empresas lleva asociado un cambio de modelo informativo en el que la información no financiera adquiere un papel clave.

En la misma línea concluyen Salido Hernández *et al.* (2018), al manifestar que resulta evidente que cada vez más empresas se ven en la necesidad de dar respuesta a las demandas de todos los grupos de interés, y en definitiva a la sociedad en su conjunto, facilitándoles información sobre la repercusión de sus actuaciones en todos los ámbitos, no solo en el económico, sino también en el social en el sentido más amplio del término y en el medioambiental.

## 2. Marcos para la preparación del EINF

Según la regulación española, la preparación de la información contenida en el EINF debe basarse en marcos nacionales, marcos de la UE o internacionales y, con el objetivo de facilitar la comparabilidad tanto en el tiempo como entre entidades, dispone que para los indicadores clave de resultados no financieros se utilicen estándares que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares de GRI. Estos indicadores deben ser pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta, y deben cumplir con los criterios de comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad.

Por tanto, las entidades españolas, tal y como menciona la Ley, podrán basarse para la elaboración de sus EINF, en referencias como el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Objetivos de Desarrollo Sostenible, Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales, las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, la ISO 26000, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative u otros marcos internacionales reconocidos. Este hecho, al contrario de lo que podría pensarse, está provocando en la práctica un problema de heterogeneidad en la forma de calcular y presentar muchos de los indicadores no financieros lo que supone una dificultad para su comparación entre entidades. Sin embargo, este inconveniente en la práctica se está resolviendo, en parte, en la medida en la que las entidades están optando mayoritariamente por la alternativa de utilizar como base para la preparación del EINF los estándares GRI<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Desde que se estableció la obligatoriedad de presentar EINF en 2017, todas las entidades del IBEX 35 que lo presentan están siguiendo estándares GRI. Este hecho no solo sucede en las entidades del IBEX 35, ya que según un reciente estudio realizado por KPMG sobre las 100 empresas nacionales más

### 3. La revisión y verificación del EINF

Existen dos aspectos que debemos diferenciar, el primero se refiere al papel del auditor estatutario de la entidad en el contexto de su auditoría de las cuentas anuales en relación con el EINF, aspecto ya regulado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2018, y el segundo se refiere al trabajo de verificación, propiamente dicho, de la información contenida en dicho estado.

#### 3.1. El papel del auditor estatutario de cuentas frente al EINF

Tanto la Directiva como la Ley establecen un alcance de trabajo del auditor de cuentas en relación con el EINF limitado a una mera comprobación sobre la existencia de dicho estado, en el que, únicamente, han de constatar que el mencionado estado se facilite o no en la forma prevista en la normativa aplicable. En este ámbito, la regulación actual otorga al auditor estatutario un papel muy reducido. Surgen, en consecuencia, dudas a la hora de plantear cuáles serían las respuestas del auditor en el caso de encontrar inconsistencias entre la información financiera y no financiera y cuál sería la responsabilidad ante una inconsistencia relevante que el auditor no ponga de manifiesto alegando que no es el objeto de su trabajo. Como manifiestan Rejón López *et al.* (2018), ningún auditor en su sano juicio dejaría de advertir a los responsables del gobierno de la entidad de alguna incongruencia o incorrección flagrante que de la lectura del EINF se detectara. Si bien queda claro que la verificación del contenido del EINF, según la actual Ley 11/2018, no entra dentro del ámbito de su auditoría de cuentas de la entidad.

En el campo de la auditoría de cuentas anuales en la UE se siguen las normas emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants), asociación internacional que elabora no solo las normas internacionales de auditoría (NIA), sino también otras normas que tienen que ver con el aseguramiento de la información financiera y no financiera. Las normas emitidas por la citada organización son directamente adoptadas en la Comisión Europea, quien solicita de los Estados miembros que sean traducidas a la lengua oficial de cada uno y adaptadas a sus marcos jurídicos nacionales para su aplicación efectiva en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de tal forma que, concretamente en nuestro país, las NIA adaptadas se identifican bajo el acrónimo NIA-ES.

Dentro del conjunto de las NIA-ES, la nueva NIA-ES 720R (2020) regula la responsabilidad del auditor con respecto a la denominada «Otra Información», definida como aquella que

---

relevantes según su nivel de ingresos, el 95 % de las que preparan EINF lo hacen siguiendo GRI (KPMG Asesores, SL, 2020).

acompaña a las cuentas anuales objeto de auditoría, consistente en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria y formulados por los responsables de gobierno de la entidad. La actual normal mercantil en España incluye al EINF dentro del informe de gestión y, por tanto, le es de aplicación la citada NIA-UE que viene a confirmar que el trabajo a realizar por el auditor estatutario en el contexto de la ejecución del encargo de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con este estado se tratará como «Otra Información» y, en consecuencia, el alcance se limitará únicamente a comprobar si este se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.

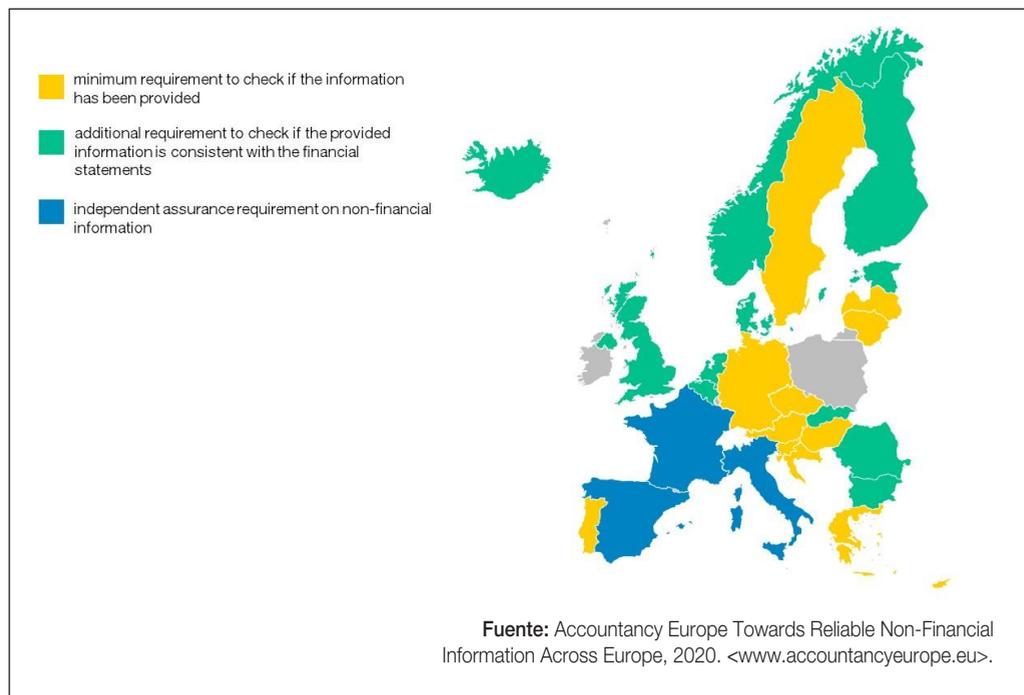
### 3.2. La verificación del EINF por parte del prestador independiente

El segundo aspecto se refiere a la verificación, propiamente dicha, de la información incluida en el EINF. La Directiva 2014/95/UE en su artículo 29 bis, punto 6, dispone que «los Estados miembros podrán exigir que la información contenida en el estado sea verificada por un prestador independiente de servicios de verificación». Sobre la base de dicha opción, el regulador español decidió transponer en la Ley 11/2018 la obligatoriedad de que la información incluida en el EINF fuese verificada por un prestador independiente, opción que compartimos, ya que, sin lugar a duda, tal y como exponen Hodge *et al.* (2009), la seguridad de la información tiene un impacto relevante en la confianza y en la percepción de una mayor credibilidad de los informes de sostenibilidad por parte de los usuarios. La alternativa de la verificación como mecanismo para influir significativamente en la seguridad de la información no financiera y en la posterior toma de decisiones, ha sido también puesta de manifiesto por Quick y Inwinkl (2020), esta misma línea es defendida por Simnett *et al.* (2009) quienes concluyen que las empresas que buscan mejorar la credibilidad de sus informes y construir su reputación corporativa son más proclives a solicitar la verificación externa de sus informes de sostenibilidad. Resulta también de interés la investigación de Calvo Centeno *et al.* (2018) sobre la legitimación de las actuaciones medioambientales de los grupos cotizados del IBEX 35 a través de una información no financiera revisada por un experto independiente de acuerdo con estándares internacionales generalmente aceptados. Todos estos estudios, en definitiva, demuestran que la verificación independiente mejora la relevancia y fiabilidad de la información sobre RSC.

Del mismo modo Habek y Wolniak (2016) concluyen que la obligación legal de la divulgación de datos sobre RSC tiene un efecto positivo en la calidad de los informes. Los resultados de su estudio empírico revelan que los informes elaborados sobre una base obligatoria alcanzaron un mayor nivel de calidad que los informes voluntarios. Esto significa que la obligación de informar sobre sostenibilidad es un factor que afecta a la calidad de los informes, si bien hemos de ser conscientes de que no es el único, ya que existen otros aspectos tales como que el informe deba prepararse de acuerdo con una norma o marco internacional, o que deba ser verificado externamente, aspectos que también contribuye a aumentar su credibilidad.

Al contrario de lo que sucede en España, hasta la fecha, según se desprende del informe realizado por Accountancy Europe (2020), la obligatoriedad de la verificación del EINF no ha sido la opción mayoritariamente escogida por el resto de Estados miembros de la UE en la transposición de la directiva a sus legislaciones nacionales, si bien entendemos que en el corto plazo dicha obligatoriedad se hará extensiva a muchos otros países, prueba de lo cual es que la reciente propuesta de modificación de la Directiva sobre Información no Financiera así lo contempla. Hasta febrero de 2020, de un total de 26 países europeos analizados, 12 aplican únicamente el requerimiento por parte del auditor estatutario consistente en comprobar que se haya o no facilitado el EINF; 11 países incluyen en sus regulaciones requerimientos adicionales de verificación relacionados con la consistencia entre la información del EINF y la de las cuentas anuales y la preparación del mismo conforme a la normativa y solo tres de ellos, Francia, Italia y España optaron por incluir además la verificación obligatoria del EINF por parte de un tercero independiente.

Este enfoque, un tanto flexible en la mayor parte de los países de la UE, ha sido cuestionado por los participantes en la encuesta llevada a cabo recientemente por la Comisión Europea (Directorate-General for Financial Stability, Financial Services and Capital Markets Union, 2020), cuyo resultado reveló que la gran mayoría está a favor de imponer requisitos de revisión más estrictos para la información no financiera al igual que ocurre en España, Francia e Italia.



### 3.3. El papel del prestador independiente de servicios de verificación

Queda claro que, en España, el contenido del EINF debe ser verificado por un «prestador independiente», es decir, un revisor externo, quien, sobre la base de unos procedimientos de verificación específicos, debe formular una conclusión sobre la preparación del EINF de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa vigente, sin embargo, lo que la Ley no define es quién está habilitado para hacer esa verificación, ni con qué criterios ha de realizarse. La ausencia de una definición clara de quién debería estar facultado para llevar a cabo la verificación puede dar lugar a que la revisión se realice sin la rigurosidad ni la debida diligencia, bien por falta de capacidad del verificador o bien por falta de conocimientos y que ello derive en ausencia de calidad, y lo que resultaría más negativo, del rigor, fiabilidad y seguridad necesarios. En la medida en que la información no financiera resulta ser para el conjunto de los *stakeholders* como mínimo tan relevante como la financiera, parecería lógico que al verificador se le aplicaran requisitos de cualificación, independencia y responsabilidad acordes a la función que realiza y similares a las que se establecen para quienes auditan la información financiera.

La falta de concreción en la Ley en relación con la figura del prestador independiente de servicios de verificación fue asimismo puesta de manifiesto por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo regulador de la actividad de auditoría de cuentas en España, en su respuesta a la Consulta 1 del BOICAC 117/marzo 2019 (NFC071317), en donde se indicaba que, ante la actual ausencia de regulación relativa a las condiciones que deben reunir quienes realicen la verificación del EINF y hasta que no se apruebe la regulación específica de los distintos aspectos de dicha verificación, esta podrá realizarse por el auditor de cuentas u otras personas con características o conocimientos adecuados para ejercer tal función. Recientemente el propio ICAC publicó una guía sobre la aplicación de la Ley 11/2018 en la que describe las condiciones deseables que deben reunir los verificadores del EINF para poder ser designados como tales, entre otras, poseer conocimientos, capacidad y experiencia acreditada en trabajos de revisión, disponer de una organización interna adecuada y tener independencia en relación con la entidad a verificar. La citada guía describe los elementos que considera esenciales en la redacción del informe, si bien, no define ningún modelo ideal de referencia para realizar la verificación. La guía publicada tiene únicamente un valor meramente informativo y no constituye una norma técnica ni crea nuevas obligaciones jurídicas (ICAC, 2021).

Si nos limitamos al ámbito del IBEX 35, un estudio empírico (García Sánchez *et al.*, 2020), realizado en 2019, evidenció que la verificación de los EINF formulados correspondientes al ejercicio 2018, en todos los casos analizados salvo en uno, fueron llevados a cabo por firmas de auditoría.

## 4. Procedimientos para realizar la verificación del EINF

La Ley actual tampoco define cuáles son los procedimientos que ha de aplicar el verificador independiente en el desarrollo de su trabajo para conseguir el objetivo pretendido, si

bien existen en la práctica dos colectivos de profesionales que concentran una gran parte de las verificaciones realizadas hasta el momento, por un lado, los auditores o sociedades de auditoría y, por otro, las denominadas entidades de «certificación» o certificadoras.

#### 4.1. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, NIEA 3000 revisada, en inglés ISAE, sobre Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Investigación de Información Financiera Histórica

En la actualidad, ante encargos de verificación del EINF, las dos corporaciones que agrupan a la gran mayoría de los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, es decir, el Registro de Economistas Auditores (REA) del Consejo General de Economistas y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJC), están aplicando la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, NIEA 3000 (revisada), utilizando como complemento las Guías de Actuación que, sobre la aplicación de la citada norma, emiten ambas corporaciones.

La NIEA 3000 (revisada) se aplica a los encargos de aseguramiento desde el 15 de diciembre de 2015 y establece como objetivos del profesional ejerciente los siguientes:

- Obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material.
- Expresar una conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, ya sea mediante un informe escrito con una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la conclusión.
- Comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta norma o por cualquier otra NIEA aplicable.

Según la mencionada norma, los informes de revisión pueden establecer dos niveles de seguridad, el «aseguramiento razonable» que permite al profesional emitir su conclusión en términos de seguridad positiva y el «aseguramiento limitado» que permite emitir su conclusión en términos de seguridad negativa.

El nivel de profundidad de un trabajo de aseguramiento razonable (seguridad positiva) es sustancialmente mayor que aquel que se lleva a cabo en los trabajos con aseguramiento limitado (seguridad negativa), si bien dada la naturaleza de la información incluida en el EINF actualmente no siempre se dan las circunstancias que permitirían emitir informes de seguridad razonable o positiva en su conjunto, ya que generalmente este tipo de asegu-

miento tan solo se podrá emitir cuando los contenidos del EINF formen parte del proceso de gestión real y efectivo de la organización, sean medibles y trazables a lo largo del tiempo y se encuentren sometidos a control interno, supervisión y seguimiento sistematizados.

## 4.2. ISO/IEC 17029:2019 de «Evaluación de la conformidad. Principios generales y requisitos para los organismos de validación y verificación»

Al margen de las normas generalmente utilizadas por el colectivo de auditores de cuentas a la hora de elaborar los informes de verificación de los EINF, existe otro tipo de normas comunes que son aplicados mayoritariamente por otro tipo de entidades denominadas entidades de «certificación»; son las normas denominadas ISO emitidas por la Organización Internacional de Normalización.

La ISO/IEC 17029:2019 de «Evaluación de la conformidad. Principios generales y requisitos para los organismos de validación y verificación» (Asociación Española de Normalización, 2019) fue publicada en octubre de 2019 y posteriormente aprobada por la Asociación Española de Normalización en enero de 2020. Se trata del último estándar de una serie de normas diseñadas para la evaluación y el reconocimiento de quienes realizan actividades de evaluación de la conformidad y surge en gran medida como respuesta a la necesidad de crear una acreditación específica para las entidades de validación y verificación que, si bien actúa como una norma marco para todas las entidades y en una gama más amplia de evaluaciones de la conformidad, en la actualidad, también sería aplicable para la verificación de los EINF.

Aunque en realidad la norma se refiere a los principios generales y requisitos que han de cumplir los organismos que llevan a cabo la validación/verificación, contiene, en líneas generales, las actividades de ejecución del trabajo, los elementos de los programas de validación/verificación, así como la preparación y emisión de la declaración de validación/verificación.

Esta norma distingue entre la denominada validación aplicable a resultados proyectados, frente a la verificación que aplicaría a información o eventos que ya se han producido. Este último es el que se utiliza concretamente para el EINF. En ambos casos el trabajo se desarrolla bajo los principios de «enfoque basado en evidencias, presentación justa, imparcialidad, competencia técnica, confidencialidad y responsabilidad».

Por otro lado, la norma también determina diferentes niveles de seguridad, de forma que puede establecerse un nivel razonable y un nivel limitado de garantía.

Como puede observarse ambas normas, es decir, la NIEA 3000 y la ISO/IEC 17029:2019, presentan muchos aspectos comunes, pero otros difieren en cierta medida. Los comunes se refieren a la necesaria independencia del verificador y a la emisión de un juicio profesio-

nal e independiente acerca de la información contenida en el EINF, el enfoque basado en evidencias, la imparcialidad, competencia técnica, confidencialidad y responsabilidad, la necesidad de una planificación, de establecer una materialidad, el carácter muestral sobre el que se basa el trabajo de verificación, la cualificación técnica, experiencia, formación y capacitación del personal involucrado en la verificación así como los dos niveles de seguridad. Sin embargo, la ISO/IEC 17029:2019, al contrario de la NIEA 3000, no regula el tipo de informe a emitir por el verificador, lo cual puede dar lugar a heterogeneidad a la hora de elaborar los informes y en consecuencia mayor dificultad para evaluar conclusiones y realizar comparaciones entre entidades.

### 4.3. Estándar de aseguramiento de los Principios de AccountAbility, AA 1000AS

Existe otra serie de normas emitidas por una organización internacional que tiene como misión promover la responsabilidad a favor del desarrollo sostenible, es la denominada AccountAbility.

AccountAbility nace en 1995 con la misión de promover la responsabilidad a favor del desarrollo sostenible tanto en empresas privadas, ONG y organizaciones de carácter público, brindándoles su apoyo a través de instrumentos y estándares para implantar la responsabilidad ética, ambiental, social y de gobierno en las organizaciones y garantizar la responsabilidad empresarial.

Los estándares de AccountAbility, AA1000APS (2008) (Comité Técnico de Normas de AccountAbility, 2008), se dirigen a organizaciones que desarrollan un enfoque responsable y estratégico de la sostenibilidad y fueron elaborados con el objetivo de ayudar a dichas organizaciones a entender, gestionar y mejorar su desempeño en materia de sostenibilidad. Se trata de unos marcos simples, prácticos y sencillos para el desarrollo, análisis e implementación de iniciativas de sostenibilidad, que tienen como fundamento llevar a cabo prácticas inclusivas de participación de los *stakeholders* y asegurar la credibilidad en los informes sobre el desempeño de la sostenibilidad basados en principios utilizados por las entidades para demostrar liderazgo y desempeño en rendición de cuentas, responsabilidad y sostenibilidad.

La norma que regula los procedimientos a aplicar por el verificador es la denominada AA1000AS, y se trata de una metodología para evaluar la naturaleza y el grado en que una organización se adhiere a los Principios de AccountAbility, siendo la versión que está actualmente en vigor la AA1000AS v3.

Resulta paradójico pensar que una organización privada pueda crear estándares de carácter voluntario que resultan de aplicación generalizada a lo largo de diferentes países, lo cual pone de manifiesto que la sostenibilidad y la RSC no solo se basan en regulación sino en principios

y modelos que parten directamente de organizaciones privadas orientadas a dar respuesta a las demandas de todos los grupos de interés, y en definitiva a la sociedad en su conjunto<sup>2</sup>.

La verificación de la correcta aplicación del AA1000APS 2008 se lleva a cabo por entidades independientes que disponen de licencia otorgada por la organización AccountAbility. Hemos de añadir que el trabajo de verificación de AA1000AS, al contrario que en NIEA 3000 e ISO/IEC 17029:2019, ha de incluir siempre recomendaciones en cuanto a mejoras en los principios de inclusividad, relevancia y capacidad de respuesta que los revisores incluyen en sus informes.

En resumen, en España, hasta el momento de la preparación del presente artículo, no existe un requerimiento legal en cuanto a la utilización de un estándar específico para llevar a cabo la verificación del EINF si bien, las tres metodologías de revisión descritas con anterioridad son las que se están aplicando mayoritariamente, siendo NIEA 3000 en la práctica, la más utilizada<sup>3</sup>.

La inexistencia de un único estándar de verificación junto con la ausencia de un marco común relativo a la información no financiera, tal y como exponen Kolk y Perego (2008), son la causa de la existencia de variaciones significativas no solo en el tipo de seguridad aportada por el verificador sino también en la variabilidad de los formatos y contenidos de los informes de verificación.

En nuestra opinión sería deseable que la regulación estableciese un estándar común en relación con el trabajo de verificación al objeto de evitar interpretaciones erróneas por parte de los usuarios de los informes. Esta es también la conclusión que se deriva de la consulta pública llevada a cabo el pasado año por la Comisión Europea, cuyos resultados ponen de manifiesto que el 69 % de los consultados están de acuerdo con la utilización de un estándar común de revisión (Comisión Europea, 2020).

## 5. Conclusiones

En diciembre de 2019 la Comisión Europea elaboró el denominado Pacto Verde Europeo (European Green Deal) como una respuesta a los desafíos del clima y el medio ambiente (Comisión Europea, 2019). Se trata de una estrategia de crecimiento destinada a transformar la UE en una sociedad equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, en la que existe un compromiso de reducción gradual de emisio-

<sup>2</sup> Del conjunto de empresas que forman el IBEX 35, siete de ellas incorporan dentro de sus sistemas de gestión de RSC las denominadas Accountability Standards, concretamente AA1000APS 2008.

<sup>3</sup> En la práctica, tanto en el ejercicio 2018 como en el 2019 todos los verificadores del EINF de las empresas del IBEX 35 han realizado sus procedimientos siguiendo la NIEA 3000 (revisada) y en cuanto a los niveles de seguridad, la gran mayoría de las verificaciones se realizaron con alcance de seguridad limitada.

nes de gases de efecto invernadero hasta su total eliminación en 2050. El Pacto Verde aspira también a proteger, mantener y mejorar el capital natural de la UE, así como a proteger la salud y el bienestar de los ciudadanos frente a los riesgos y efectos medioambientales y, en definitiva, transformar su economía y su sociedad para situarlas en una senda más sostenible. En este contexto se hace cada vez más necesario contar con una información no financiera común que permita la toma de decisiones y que contribuya a gestionar, supervisar y medir el impacto de las políticas de sostenibilidad y responsabilidad social de las organizaciones.

Formando parte de esta estrategia contemplada en el Pacto Verde, la Comisión Europea se comprometió a revisar la Directiva 2014/95/UE sobre información no financiera. Formando parte de este compromiso y como paso previo se realizó una consulta pública llevada a cabo entre el 20 de febrero de 2020 y el 11 de junio de 2020, en la que participaron un total de 588 entidades y personas físicas (Comisión Europea, 2020)<sup>4</sup>. El resultado de la consulta reveló que la información no financiera comunicada por las empresas era, para la mayoría de los encuestados, deficiente en términos de comparabilidad (71 % de los encuestados), fiabilidad (60 %) y relevancia (57 %).

Otra de las conclusiones de la consulta hace referencia a la existencia de un apoyo muy sólido a la obligación de que las empresas utilicen un estándar común: el 82 % de los encuestados cree que la utilización de una norma común ayudaría a evitar los problemas de comparabilidad de la información.

Consciente de esta situación, el vicepresidente ejecutivo la Comisión Europea, Dombrovskis, manifestó su apoyo a un proceso de desarrollo de unas Normas Europeas de Información No Financiera, habiendo encomendado a la EFRAG la elaboración de un análisis en profundidad sobre este aspecto. Las conclusiones del grupo de trabajo que se creó a tal efecto (Project Task Force on preparatory work for the elaboration of possible EU non-financial reporting standards –PTF-NFRS–, 2021), revelan la existencia en la UE de un contexto único de informes sobre desarrollo sostenible y sostenibilidad que constituye una base sólida para la normalización cuyo objetivo es el de estructurarla bajo una categorización basada en tres pilares, medioambiente, sostenibilidad y gobernanza (ESG en sus siglas en inglés Environment, Sustainability and Governance) y teniendo en cuenta la vinculación y conexión entre los estados financieros y los estados de sostenibilidad.

Por otro lado, es de destacar la existencia de un apoyo firme a la implantación de unos requisitos de verificación más estrictos: el 67 % de los encuestados cree que la UE debería imponer requisitos más rigurosos para la información no financiera. En relación con esta respuesta, los encuestados se dividieron uniformemente en cuanto a si el requisito debería ser de seguridad razonable o seguridad limitada. Por último, como hemos comentado en

<sup>4</sup> Del total de 588 participantes, las empresas representan el mayor grupo individual de encuestados (32 %), seguido de las asociaciones empresariales (20 %) y organizaciones no gubernamentales (14 %).

relación con el trabajo del verificador, el 69 % de los consultados están de acuerdo con la utilización de un estándar común de revisión.

Para dar cumplimiento al compromiso adquirido, el pasado día 21 de abril la Comisión Europea dio luz verde a la propuesta de modificación de la Directiva sobre Información no Financiera, que a partir de ahora pasará a denominarse de «Información sobre Sostenibilidad» (Corporate Sustainability Reporting Directive) (European Commission, 2021). La propuesta, que ha de ser aprobada por el Consejo y por el Parlamento Europeo, contempla las siguientes novedades:

1. Amplía el alcance de los requisitos de presentación de información a un mayor número de empresas, incluidas todas las grandes, las cotizadas (excepto las microempresas cotizadas), las empresas no establecidas en la UE que cotizan en los mercados regulados en la UE y las filiales domiciliadas en la UE de grupos no pertenecientes a la UE. La actual propuesta no impondrá ningún requisito de presentación de información sobre sostenibilidad a las pequeñas y medianas empresas (pymes), excepto a aquellas con valores cotizados en mercados regulados, si bien, tanto unas como otras, podrán presentar la información sobre sostenibilidad de forma voluntaria. Este aspecto ha sido valorado positivamente por la EFAA for SMEs (European Federation of Accountants and Auditors for Small and Medium-sized Enterprises, 2021), ya que refleja la propuesta de esta entidad sobre requerimientos de información no financiera para las pymes en Europa, derivada de la encuesta llevada a cabo en noviembre de 2018 y en la medida en que resulta alineada con la idea de no establecer cargas administrativas adicionales a las pymes.
2. En relación con la seguridad de la información, los cambios propuestos exigen que sea un auditor legal de cuentas quien realice el trabajo de verificación de los informes de sostenibilidad, con un alcance de seguridad limitada, si bien da la opción a los Estados miembros para permitir que cualquier proveedor independiente de servicios de certificación acreditado de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 765/2008 pueda también realizar la verificación. La Ley 11/2018 actualmente ya permite la posibilidad de que la revisión de los informes de sostenibilidad sea realizada, además de por los auditores legales, por cualquier proveedor independiente de servicios, si bien la propuesta de la nueva directiva establece que estos han de estar acreditados de conformidad con el mencionado reglamento.
3. Especifica con más detalle la información que las empresas deben divulgar, que deberá ser retrospectiva y prospectiva, abarcando horizontes temporales a corto, medio y largo plazo, e introduce la exigencia de que la información se prepare de conformidad con unas normas obligatorias denominadas Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, cuyo plazo de elaboración se ha fijado por parte de la Comisión, para su primera versión, con fecha límite de octubre de 2022.
4. Estos nuevos requisitos también se complementan con la creación de un punto de acceso único europeo (*European Single Access Point*), para la información

corporativa pública, tal como se contempla en el plan de acción de la unión de mercados de capitales.

La propuesta representa un nuevo avance en relación con la relevancia y la necesidad de mejorar la información sobre sostenibilidad y le otorga un estatus comparable a la información financiera si bien, a nuestro modo de ver, aún queda camino por recorrer de cara a mejorar su comparabilidad y fiabilidad, concretamente en los siguientes aspectos:

- En la definición de unas Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad que sean precisas, comparables, verificables y comunes en todos los países de la UE que reduzcan la heterogeneidad en las formas de reportar.
- En adoptar unos procedimientos de revisión comunes, públicos, generalmente aceptados y basados en estándares que sean de aplicación por todos los verificadores que contribuyan a la fiabilidad, relevancia y credibilidad de los informes.
- Por último, en ampliar el ámbito de actuación del regulador a la actividad del verificador independiente que contemple la realización de controles técnicos y disponga de mecanismos adecuados para asegurar el cumplimiento de las obligaciones de estos en el desarrollo del trabajo.

Es muy probable que el Consejo y el Parlamento aprueben la propuesta de una nueva directiva, aun así quedan pendientes los aspectos comentados que deberían afrontarse de inmediato, ya que el cambio climático, la justicia social y en general la transición hacia una economía sostenible requieren de respuestas inmediatas y para ello hemos de partir de una definición clara de las reglas que establezcan cómo medir, supervisar, gestionar y verificar el rendimiento de las empresas en términos de sostenibilidad, así como su impacto en la sociedad, ya que por todos es sabido que lo que no se define no se puede medir, lo que no se mide no se puede mejorar y lo que no se mejora se degrada siempre.

## Referencias bibliográficas

Accountancy Europe. (2020). *Towards reliable non-financial Information across Europe*.

Asociación Española de Normalización. (2019). *EN ISO/IEC 17029:2019*.

Calvo Centeno, M. E.; Gragera Pizarro, E.; Romero Ramos, E. y Ropero Moriones, E. (2018). Verificación de la información no

financiera de carácter medioambiental en los grupos cotizados: Directiva 2014/95/UE. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 419, 201-224.

Comisión Europea. (2019). *El Pacto Verde Europeo. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento, al Consejo, al*

- Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones. Bruselas.
- Comisión Europea. (2020). *Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive*. Bruselas.
- Comité Técnico de Normas de AccountAbility. (2008). *AA1000APS (2008)*. (2011). *COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas*. Bruselas.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera)*.
- Cortes Generales, Jefatura del Estado. (29 de diciembre de 2018). Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.
- Directorate-General for Financial Stability, Financial Services and Capital Markets Union. (2020). *Consultation Document Review of the Non-Financial Reporting Directive*. Bruselas.
- European Federation of Accountants and Auditors for Small and Medium-sized Enterprises (EFAA for SMEs). (2021). *Communication on the proposal of Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*. Bruselas.
- Ernst & Young Global Limited. (2020). *¿Cómo los asuntos ESG moldearán el futuro? Quinta encuesta global a inversores institucionales*.
- Ernst & Young, SL. (2020). *III Informe comparativo sobre los Estados de la Información No Financiera (EINF) del IBEX 35*. Madrid.
- European Commission. (2021). *COM(2021) 189 final*. Bruselas.
- García Sánchez, I. M.; Martín Zamora, M. P. y Rodríguez Ariza, L. (2020). La obligación de ser socialmente transparente: El Estado de Información no Financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 155-192.
- Habek, P. y Wolniak, R. (2016). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: The case of reporting practices in selected European Union member states. *Quality & Quantity*, 50, 399-420.
- Hodge, K.; Subramaniam, N. y Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review*.
- ICAC. (2021). *Guía informativa sobre la aplicación de la Ley 11/2018*. Madrid.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2019). *BOICAC 117*.
- Kolk, A. y Perego, P. (2008). Determinants of the Adoption of Sustainability. *Business Strategy and the Environment*.
- KPMG Asesores, SL. (2020). *Reporting en información no financiera: Recorriendo el camino*. Madrid.
- Pérez García, M. L. (2020). Nuevos desafíos del reporte corporativo: la información no financiera (y de diversidad) y la información integrada. Posible escenario tras la pandemia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 157-184.
- Project Task Force on preparatory work for the elaboration of possible EU non-financial reporting standards (PTF-NFRS). (2021). *Proposals for a relevant and dynamic EU sustainability Reporting standard-settings*. Bruselas.
- Quick, R. y Inwinkl, P. (2020). Assurance on CSR reports: impact on the credibility perceptions of non-financial information

by bank directors. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 833-862.

Rejón López, M.; Lizcano Álvarez, J. L.; Flores Muñoz, F. y Mora, M. (2018). La auditoría de la información no financiera: El principio de un largo camino. *Técnica Contable y Financiera*, 11, 20-22.

Salido Hernández, P.; Santos Jaén, J. y Gracia Ortiz, M. (2018). Información no financiera como herramienta de transparencia. *La Razón Histórica*, 40, 116-132.

San Frutos Velasco, A. L.; Segovia San Juan, A. I. y Sosa Álvarez, F. J. (2018). El Papel del auditor en la revisión de la información no financiera. *Técnica Contable y Financiera*, 11, 58-70.

Simnett, R.; Vanstraelen, A. y Chua, W. F. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.

## Bibliografía

Comisión Europea. (20 de junio de 2019). *Directrices sobre la presentación de informes no financieros: Suplemento sobre la información relacionada con el clima*.

Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). (2015). *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*. Madrid.

Consejo Estatal de la Responsabilidad Social Corporativa. (2018). *Observatorio de la Responsabilidad Social Corporativa*. Madrid.

Deloitte. (2017). *2030 Purpose: Good Business and better future. La sostenibilidad en la estrategia de las empresas españolas*.

European Federation of accountants and auditors for Small and Medium-sized Enterprises (EFAA for SMES). (2018). *Survey of Non-Financial Reporting Requirements*. Bruselas.

Ferreiro Páramo, S. (25 de junio de 2019). *Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera*.

ICJC. (2019). *Guía de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera*.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). *ISAE 300 revisada, sobre encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*.

PricewaterhouseCoopers, SL (2021). *Sostenibilidad en los Consejos y en la Alta Dirección*. Madrid.

Roselló Carril, M. de. (11 de julio de 2019). *Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera Consolidado*. A Coruña.

Roselló Carril, M. de. (21 de junio de 2019). *Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera Consolidado*.

(2020). *Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive*. Bruselas.