

## **Directrices de la COESA en materia de verificación limitada de la información sobre sostenibilidad**

### **1. Contexto**

El 5 de enero de 2023 entró en vigor la Directiva (UE) 2022/2464 por lo que respecta a la presentación de la información sobre sostenibilidad por parte de las empresas (CSRD, por sus siglas en inglés). La CSRD modificó el Reglamento de auditoría (UE) n.º 537/2014, la Directiva de transparencia 2004/109/CE, la Directiva de auditoría 2006/43/CE y la Directiva contable 2013/34/UE.

Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2024, las grandes empresas deberán elaborar información sobre sostenibilidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS). Dichas declaraciones deberán ser objeto de un encargo de verificación por parte de auditores de cuentas u otros prestadores de servicios de verificación (en lo sucesivo, «verificadores»).

La CSRD requiere la adopción de normas de verificación limitada por parte de la Comisión Europea a más tardar el 1 de octubre de 2026, para aclarar lo que se espera de los verificadores cuando realizan un encargo de verificación limitada en relación con la información sobre sostenibilidad presentada de conformidad con las NEIS. Hasta dicha adopción, habrá un periodo de tiempo durante el cual no se habrán adoptado normas de verificación a nivel de la UE. La CSRD establece que los Estados miembros pueden adoptar normas o pronunciamientos nacionales mientras la Comisión Europea no haya adoptado normas en el ámbito de la UE.

La CSRD (considerando 69) menciona que, con vistas a facilitar la armonización de la verificación de la información sobre sostenibilidad en todos los Estados miembros, se debería incentivar a la COESA (Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores) a adoptar directrices no vinculantes que establezcan los procedimientos que deben aplicar [los verificadores<sup>1</sup>] para expresar una conclusión de verificación de la información sobre sostenibilidad, a la espera de que la Comisión Europea adopte una norma de verificación que cubra la misma materia.

Con el fin de evitar la fragmentación, y garantizar que las prácticas sean lo más coherentes posible hasta la adopción de una norma de verificación en el ámbito de la UE, la Comisión ha invitado a la COESA a elaborar directrices no vinculantes sobre la verificación limitada de la información sobre sostenibilidad, que se describen en el presente documento.

### **2. Objetivos de las directrices de la COESA**

En ausencia de una norma o normas internacionales de verificación aplicables que cubran plenamente los requerimientos de la CSRD para la verificación limitada de la información sobre sostenibilidad<sup>3</sup> en la fecha de publicación de las directrices, este documento pretende proporcionar una ayuda a alto nivel para facilitar un entendimiento común de algunos de los aspectos clave de los requerimientos de verificación limitada que introduce la CSRD.

Las directrices de la COESA no anulan ni sustituyen los pronunciamientos nacionales que pudiesen estar en vigor en el ámbito nacional en los Estados miembros de la UE.

Como tales, las directrices no constituyen una norma y deben leerse junto con cualesquiera normas nacionales que sean aplicables a la verificación de la información sobre sostenibilidad.

---

<sup>1</sup> Los auditores y/u otros prestadores de servicios de verificación nombrados para llevar a cabo el encargo de verificación limitada previsto por la CSRD se denominan «verificadores» en las presentes directrices; véase el glosario del apéndice 1.

<sup>2</sup> Véase la Directiva de auditoría - Artículo 26 bis.

<sup>3</sup> Véase la Directiva contable - Artículo 34, apartado 1, a bis).

Los Estados miembros, a través de sus autoridades competentes o de otro modo, pueden recomendar o exigir el uso de las directrices de la COESA en aras de la armonización de las prácticas de verificación limitada en la UE, ya sea como norma independiente o como complemento de los pronunciamientos nacionales aplicables a escala nacional para los encargos de verificación limitada exigidos por la CSRD.

Las directrices también pueden utilizarse por parte de los verificadores en encargos voluntarios de verificación limitada realizados a petición de entidades que preparan información sobre sostenibilidad de forma voluntaria, incluso si los requerimientos legales derivados de la CSRD no les imponen prepararla.

### **3. Ética, aceptación de encargos y control de calidad**

Las directrices cubren algunos aspectos, pero no todos, de los procedimientos que se exigen en los encargos de verificación limitada y no pretenden ser exhaustivas.

No abordan, en concreto, las disposiciones sobre ética aplicables. Todos los verificadores están obligados a cumplir las disposiciones éticas pertinentes que se describen en la Directiva de auditoría y en el Reglamento de auditoría,<sup>4</sup> así como en cualquier disposición nacional aplicable. Asimismo, las disposiciones de la Directiva de auditoría<sup>5</sup> relativas a la independencia, transpuestas a las legislaciones nacionales, se aplican a los encargos de verificación limitada.

Las disposiciones que rigen la aceptación del encargo tampoco se contemplan en las directrices. El contenido de la carta de encargo preparada por los verificadores para presentar la organización práctica del encargo no se especifica en las directrices.

Los verificadores están sujetos a requerimientos sobre procedimientos y mecanismos de control de calidad<sup>6</sup> y, por tanto, deben establecer un sistema de control de calidad que se aplique a los encargos de verificación limitada.

## **I. Principios generales y enfoque del encargo de verificación limitada**

La COESA invita a los verificadores a adoptar un enfoque común a la hora de realizar encargos de verificación limitada de la información sobre sostenibilidad elaborada de conformidad con la legislación de la UE.

Este enfoque común engloba los principios que se describen a continuación.

### **4. Objetivo del encargo de verificación limitada**

El trabajo a realizar con respecto al encargo de verificación limitada sustenta la conclusión que los verificadores deben expresar acerca de la información sobre sostenibilidad presentada por la entidad. En un encargo de verificación limitada, los verificadores aplican procedimientos menos extensos que en un encargo de seguridad razonable: se espera que la cantidad de trabajo sea inferior a la de un encargo de seguridad razonable realizado en las mismas circunstancias.<sup>7</sup>

Los verificadores obtendrán una seguridad limitada de que la información presentada por la entidad está libre de incorrecciones materiales. Los verificadores deben diseñar y aplicar procedimientos adecuados para obtener dicha seguridad limitada. Se requiere que los verificadores apliquen procedimientos que les permitan concluir sobre la información sobre sostenibilidad con respecto a las disposiciones legales aplicables introducidas por la CSRD y los marcos de información aplicables exigidos por la legislación de la UE.<sup>8</sup>

<sup>4</sup> En el caso de los prestadores de servicios de verificación, estas disposiciones se mencionan en el artículo 34.4 (d) de la Directiva contable.

<sup>5</sup> Directiva de auditoría, artículo 22 y siguientes.

<sup>6</sup> Véanse la Directiva de auditoría (artículo 24bis y artículo 24ter) y la Directiva contable (artículo 34.4).

<sup>7</sup> Véase el considerando 60 de la CSRD «... El trabajo que supone un encargo de verificación razonable se traduce en procedimientos exhaustivos que incluyen el examen de los controles internos de la empresa que presenta información y comprobaciones de fondo, por lo que es significativamente mayor que en el caso de un encargo de verificación limitada».

<sup>8</sup> NEIS, marco de referencia de la taxonomía y normas de digitalización.

## **5. Incorrección(es) material(es) para los verificadores en el contexto de un encargo de verificación limitada**

Una incorrección es una diferencia entre una información facilitada (u omitida) y la información adecuada requerida por el marco de información aplicable (en este caso, las NEIS y el marco de referencia de la taxonomía).<sup>9</sup> Las incorrecciones pueden ser cuantitativas o cualitativas e incluyen información omitida. Las incorrecciones pueden deberse a error o a fraude.

Los verificadores pueden determinar que las incorrecciones en la información a revelar, individualmente o en su conjunto, no son materiales si, según su juicio profesional, cabe razonablemente esperar que dichas incorrecciones no influyan en las decisiones adoptadas por los usuarios a quienes se destina la información sobre sostenibilidad.

La materialidad de la(s) incorrección(es) en la información a revelar, que debe tenerse en cuenta durante el encargo de verificación limitada, está vinculada pero no es la misma que la «doble materialidad» a utilizar por la entidad durante la preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con las NEIS, para determinar las cuestiones sobre las que debe informar.

La materialidad es relevante tanto para las divulgaciones cuantitativas como cualitativas, teniendo en cuenta la influencia potencial de la(s) incorrección(es) en los usuarios a quienes se destina la información.

## **6. Fraude e incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias**

Durante todo el encargo de verificación limitada, los verificadores deben permanecer alerta ante el riesgo de fraude y de casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

En ausencia de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias, tanto identificados como a nivel de indicios, detectados al mantenerse alerta durante el encargo, no se requiere que los verificadores apliquen procedimientos específicos en relación con el cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias ajenas a las aplicables a la preparación de la información sobre sostenibilidad.

Los verificadores deben comunicar las irregularidades detectadas en el transcurso de los encargos de verificación realizados para entidades de interés público a la entidad y, si esta no investigase la cuestión, a las autoridades designadas por el Estado miembro como responsables de investigar dichas irregularidades.<sup>10</sup> El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias detectado durante el encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad entra dentro de esta categoría.

## **7. Procedimientos dirigidos a la identificación y valoración del riesgo**

Los verificadores deben obtener conocimiento de la entidad, su entorno<sup>11</sup> y su sistema de control interno relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad. Tal conocimiento debe ser suficiente para proporcionar a los verificadores la capacidad de identificar y valorar los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de las divulgaciones, proporcionando así una base para determinar los procedimientos posteriores que deben diseñarse y aplicarse para responder a los riesgos.

Para obtener este conocimiento, los verificadores pueden utilizar, por ejemplo, algunas o todas las técnicas siguientes:

- indagaciones, solicitudes de información a la dirección y a otras personas de la entidad que puedan proporcionar diferentes perspectivas a los verificadores;
- procedimientos analíticos, que pueden utilizarse, por ejemplo, para identificar elementos inusuales;
- inspecciones y observaciones físicas, que pueden permitir a los verificadores corroborar o contradecir información obtenida de la dirección o de otras personas.

Al identificar los riesgos de incorrecciones materiales, debe prestarse especial atención a la información a revelar que pueda resultar más importante para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe, y a si dicha información cumple las características cualitativas de la información definidas por las NEIS, incluidas la pertinencia y la representación fiel.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> Véanse las referencias a las NEIS y al marco de referencia de la taxonomía en el glosario del Apéndice 1.

<sup>10</sup> Directiva de auditoría, artículo 25 quinquies, en referencia al artículo 7 del Reglamento de auditoría - véase también la Directiva contable, artículo 34.4.h).

<sup>11</sup> Incluidas las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

<sup>12</sup> Véase NEIS 1, párrafo 19.

Durante el primer año del encargo de verificación limitada, debido a restricciones de tiempo, los verificadores pueden optar por no aplicar los procedimientos dirigidos a la identificación y valoración de riesgos descritos anteriormente en este apartado 7, y realizar, como alternativa, una identificación de las divulgaciones en las que es probable que surjan incorrecciones materiales.<sup>13</sup>

## **8. Proceso realizado y descrito por la entidad**

Para poder expresar su conclusión, los verificadores deben hacer especial hincapié en el proceso que la entidad ha implementado para determinar las cuestiones materiales que deben revelarse en la información sobre sostenibilidad. Los procedimientos que deben aplicarse en un encargo de verificación limitada abarcan la obtención de conocimiento y comprensión del proceso llevado a cabo por la entidad para identificar y determinar la información a revelar en la información sobre sostenibilidad basándose en el principio de doble materialidad.<sup>14</sup>

Los verificadores deben evaluar si la descripción del proceso proporcionada en la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implementado y deben diseñar y aplicar procedimientos para determinar si el proceso cumple las prescripciones de las NEIS,<sup>15</sup> lo que implica, entre otras cosas, que dicho proceso posibilita identificar adecuadamente la información que permite a los usuarios conocer los impactos materiales de la entidad sobre las personas y el medio ambiente y los efectos materiales de las cuestiones de sostenibilidad sobre la evolución, el resultado y la situación de la entidad.<sup>16</sup>

Para diseñar esos procedimientos, los verificadores deben tener en cuenta las características cualitativas de la información definidas por las NEIS,<sup>17</sup> que exigen que la información (según el principio de doble materialidad) sea relevante y represente fielmente el fondo de las cuestiones, siendo completa, neutral y precisa.

Si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, llega a conocimiento de los verificadores una cuestión que les lleve a pensar que el resultado del proceso no ha dado lugar a la divulgación de todos los impactos, riesgos y oportunidades materiales relacionados con la información sobre sostenibilidad de conformidad con las NEIS, la conclusión del informe de verificación limitada deberá reflejar esta circunstancia (véase el apartado 18).

## **9. Respuesta a los riesgos**

En función de los procedimientos aplicados para la identificación y evaluación del riesgo (descritos en el apartado 7), los verificadores deben diseñar y aplicar procedimientos posteriores para dar respuesta a dichos riesgos y/o a aquellas divulgaciones en las que es probable que surjan incorrecciones materiales.

Asimismo, deben también aplicarse procedimientos para responder al riesgo de incorrecciones materiales debidas a fraude y a los casos identificados o en los que existan indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Algunos ejemplos de técnicas que pueden utilizarse para estos procedimientos en un encargo de verificación limitada incluyen, entre otros, la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución, los procedimientos analíticos y/o las indagaciones, de forma independiente o combinada, en la entidad (incluidas otras entidades o la cadena de valor de las que pudiese proceder la información).

No se requieren pruebas de detalles (denominadas procedimientos sustantivos) ni las pruebas de controles, pero pueden realizarse si los verificadores lo considerasen eficaz para obtener evidencia en función de las circunstancias.

La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que deben diseñar y aplicar los verificadores deben permitirles alcanzar una conclusión de verificación limitada sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales.

Los verificadores deben diseñar y aplicar procedimientos con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada en la que fundamentar el informe de verificación limitada.

---

<sup>13</sup> Véase el apartado 9 sobre la descripción de procedimientos posteriores sobre estas divulgaciones.

<sup>14</sup> Definido en la NEIS 1, capítulo 3.

<sup>15</sup> Incluyendo NEIS 1, capítulo 3, y NEIS 2, IRO1, y NEIS E1, E2, E3, E4 E5, G1 (véase el apéndice C de la NEIS 2), y la guía no vinculante sobre el análisis de materialidad emitida por el EFRAG que está disponible para facilitar la aplicación.

<sup>16</sup> Véase, por ejemplo, NEIS 1, párrafo 2.

<sup>17</sup> Véase NEIS 1, párrafo 19 y siguientes, incluida la sección 3.

## 10. Información prospectiva

La información presentada de conformidad con las NEIS incluye impactos, riesgos y oportunidades y, cuando se hayan establecido, la descripción de las políticas, metas y planes de acción relevantes, además de las métricas. Estos tipos de información pueden abarcar una dimensión prospectiva. Los verificadores deben centrarse en si la información proporciona las políticas, metas y planes existentes de la entidad cuando están implementados.

No se espera que los verificadores ofrezcan garantías de que la información prospectiva evolucionará tal y como la divulga la entidad, pero deben mantener una actitud crítica con respecto a la información prospectiva facilitada, incluyendo si los métodos subyacentes utilizados para desarrollar la información prospectiva son adecuados y se han aplicado de forma consistente. Si la información prospectiva identificada durante los procedimientos dirigidos a la identificación y evaluación del riesgo no parece razonable, los verificadores deberán evaluar adicionalmente si la información cumple las características cualitativas de la información<sup>18</sup> exigidas por las NEIS y evaluar las implicaciones para su conclusión en el informe de verificación (véase el apartado 18).

## 11. Estimaciones

Si, durante los procedimientos de identificación y evaluación de riesgos, los verificadores identificasen que las estimaciones no parecen razonables, deberán evaluar adicionalmente si la información cumple las características cualitativas de la información<sup>19</sup> exigidas por las NEIS y evaluar las implicaciones para su conclusión en el informe de verificación (véase el apartado 18).

No se requiere que los verificadores realicen pruebas de detalle (denominadas procedimientos sustantivos) sobre las estimaciones, pero deben mantener una actitud crítica con respecto a las estimaciones utilizadas con respecto a las divulgaciones, incluidos los métodos subyacentes empleados.

## 12. Comunicación entre verificadores y con otros profesionales

La comunicación entre los verificadores y los auditores de la entidad (y/o filiales) debe tener lugar, si no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, en los momentos oportunos durante el encargo de verificación limitada y antes de la firma del informe de verificación limitada y de la firma del informe o los informes de auditoría. El objetivo de la comunicación es que ambas partes se informen mutuamente sobre los riesgos y las incorrecciones detectados en cuestiones de conectividad entre los estados financieros y la información sobre sostenibilidad.

Los verificadores deben comunicarse con el auditor o los auditores de la entidad (y/o filiales) en la medida necesaria para evaluar la coherencia entre la información proporcionada en la información sobre sostenibilidad y la información relativa a cuestiones relevantes divulgada en los estados financieros.

Los verificadores y los auditores que participan en la comunicación siguen siendo plenamente responsables de las conclusiones de sus respectivos encargos. Si la auditoría y el encargo de verificación limitada los llevase a cabo la misma sociedad de auditoría bajo la dirección de diferentes responsables principales, debe existir comunicación entre dichos responsables principales.

La información sobre sostenibilidad puede incluir información sobre entidades que pertenecen a un grupo. En estas situaciones, debe existir comunicación entre el verificador y cualesquiera otros verificadores contratados para aplicar procedimientos o realizar trabajos de verificación con respecto a la información material de entidades que el verificador haya determinado que es relevante para la información sobre sostenibilidad consolidada. Esto debería aplicarse también a la comunicación entre jefes de equipo en una situación en la que la misma sociedad trabaja en varias entidades del mismo grupo.

Cuando a uno o más terceros (distintos de los verificadores del encargo de verificación limitada de la entidad) se les haya encargado realizar trabajos de verificación sobre algunas partes de la información sobre sostenibilidad, los verificadores deben considerar la utilización de este trabajo para evitar duplicidades al realizarlo de nuevo, teniendo en cuenta su evaluación de la objetividad del tercero y del trabajo realizado.

<sup>18</sup> Véase, por ejemplo, NEIS 1, párrafo 19, NEIS 1, Apéndice B, QC 7: «Toda información programática en materia de sostenibilidad, por ejemplo metas o planes, abarcará tanto las aspiraciones como los factores que podrían impedir que la empresa logre estas aspiraciones a fin de tener una representación neutra».

<sup>19</sup> Véase, por ejemplo, NEIS 1, Apéndice B, QC 9 «haciendo claramente hincapié en sus posibles limitaciones y en la incertidumbre asociada».

Cuando se contrata a dos o más verificadores para el mismo encargo de verificación limitada, deberán comunicarse y compartir el trabajo de conformidad con las disposiciones previstas en el apéndice 3.

Los verificadores deben cumplir, en todos los casos, las normas de confidencialidad y secreto profesional aplicables cuando se comuniquen con terceros y tener presente que la comunicación con terceros no reduce ni modifica las responsabilidades de los verificadores en relación con el encargo de verificación limitada y el informe de verificación.

### **13. Acumulación y consideración de las incorrecciones detectadas**

En el contexto de la información sobre sostenibilidad, las incorrecciones detectadas durante el encargo de verificación limitada no pueden, a menudo, acumularse (en una única cantidad «total» de incorrecciones) para determinar su efecto agregado, especialmente en el caso de la información cualitativa, dada la variedad de tipos de información.

Antes de emitir las conclusiones en su informe, los verificadores deben, por lo tanto, considerar todas las incorrecciones identificadas para determinar si:

- existen una o varias incorrecciones materiales; y/o
- cuando se valoran en su conjunto, teniendo en cuenta el tamaño, la naturaleza y el número de incorrecciones, cabría razonablemente esperar que influyan en las decisiones adoptadas por los usuarios a quienes se destina la información sobre sostenibilidad.

## **II - Requisitos de divulgación en aplicación del artículo 8 del Reglamento de taxonomía**

El encargo de verificación limitada abarca los requisitos de divulgación que deben figurar en la información sobre sostenibilidad para cumplir lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento de taxonomía (y el marco de referencia de taxonomía correspondiente).<sup>20</sup> En lo sucesivo, se hará referencia a dicha información como a «los requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8». El resto de disposiciones del presente documento se aplican a dichas informaciones, junto con las descritas en esta parte II.

### **14. Obtención de conocimiento de los procesos para determinar las actividades elegibles y alineadas**

Por lo que respecta al conocimiento de la entidad por parte de los verificadores,<sup>21</sup> estos deben obtener el conocimiento necesario sobre los procesos que la entidad ha implantado para identificar sus actividades, su naturaleza (elegibles/alineadas) y para preparar los requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8.

En concreto, los verificadores deben:

- determinar si estos procesos abarcan todas las actividades económicas, incluidas las actividades económicas propias de la entidad y de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación,
- evaluar si estos procesos son adecuados para cumplir los requerimientos del marco de referencia de la taxonomía por lo que respecta a la preparación y presentación formal, y
- evaluar si estos procesos garantizan que los datos utilizados para preparar los indicadores clave de resultados (KPI) reconcilian con la información contable subyacente a estas informaciones.

### **15. Presentación**

Los verificadores deben evaluar si la información a revelar se presenta de conformidad con los requerimientos tanto de las NEIS como del marco de referencia de la taxonomía, a saber:

- la información a revelar se presenta para cada uno de los objetivos medioambientales definidos en el marco de referencia de la taxonomía,
- la información a revelar se incluye en una parte claramente identificable de la sección medioambiental de la información sobre sostenibilidad, y
- la información cumple las normas establecidas en el marco de referencia de la taxonomía.

<sup>20</sup> NEIS 1, sección 8.3, párrafo 113.

<sup>21</sup> Véase el apartado 7 de las directrices.

## 16. Procedimientos relativos a los requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8

Sobre la base de la información recopilada durante la obtención del conocimiento de la entidad, los verificadores deben identificar y valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8 (o, para el primer año, identificar dónde es probable que surjan incorrecciones materiales) y aplicar los procedimientos posteriores oportunos con respecto a la información a revelar seleccionada.

Esta identificación de la información que específicamente debe evaluarse implica la consideración de la probabilidad de que se produzca, así como la magnitud de cualquier incorrección, incluidas las inexactitudes, deficiencias u omisiones en la información.

Con respecto a cada requisito de divulgación seleccionado, incluido en el Artículo 8, los verificadores deberán:

- evaluar si la información cumple los requerimientos del marco de referencia de la taxonomía, incluido el formato en el que se presentan estas actividades,
- evaluar si las actividades económicas elegibles cumplen las condiciones acumulativas establecidas en el marco de referencia de la taxonomía para que se califiquen como alineadas y, en concreto, si se cumplen los criterios técnicos definidos en el marco de referencia de la taxonomía,
- evaluar si los indicadores clave de resultados seleccionados y la información a revelar que los acompaña se han definido y calculado de conformidad con el marco de referencia de la taxonomía,
- reconciliar los datos contables subyacentes a la información seleccionada con los estados financieros y, en caso necesario, comunicarse con los auditores a este respecto, y
- evaluar si la información divulgada es consistente o coherente con el resto de la información presentada de conformidad con las NEIS (E1, E2, E3, E4 y E5).

### III - Digitalización de la información

Las normas de digitalización de la UE para la información sobre sostenibilidad no se han adoptado en la fecha de publicación de las presentes directrices. Por lo tanto, las directrices no abordan los requerimientos introducidos por la CSRD en relación con el formato electrónico de la información y el cumplimiento de la información sobre sostenibilidad con los requerimientos de mercado de la información.

### IV - Informe de verificación limitada

#### 17. Formato y contenido

El informe de verificación limitada de los verificadores debe presentarse por escrito, y estar firmado y fechado por la persona física responsable de realizar el encargo, a título personal, o en nombre de la empresa de auditoría o del prestador de servicios de verificación nombrado.

Debe redactarse de forma clara y comprensible para los usuarios a quienes se destina el informe.

(1) El informe de verificación limitada debe contener la siguiente información, específica de la entidad:

- la entidad objeto del encargo de verificación limitada,
- si la información sobre sostenibilidad es consolidada o no,
- la fecha y el periodo que abarca la información sobre sostenibilidad, y
- que las NEIS y el marco de referencia de la taxonomía<sup>22</sup> son el marco de información aplicable para la preparación.<sup>23</sup>

(2) El informe de verificación limitada debe contener la siguiente información sobre el encargo de verificación limitada realizado:

<sup>22</sup> Véase el Apéndice 1 como referencia.

<sup>23</sup> El Reglamento de la UE sobre marcado y digitalización se añadirá una vez entre en vigor.

- una descripción del alcance del encargo de verificación limitada, y
- una identificación de la(s) norma(s) y/o pronunciamiento(s) conforme a lo(s) cual(es) se ha llevado a cabo la verificación limitada.

(3) El informe de verificación limitada debe indicar la conclusión del verificador sobre:

- la información sobre sostenibilidad con respecto a los requerimientos legales aplicables, es decir, las NEIS (esto incluye el proceso de la entidad y las divulgaciones en la información sobre sostenibilidad),
- los requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8 del Reglamento de taxonomía en relación con el Reglamento de la UE,
- el marcado de la información sobre sostenibilidad con respecto a los requerimientos de digitalización.<sup>24</sup>

*Cumplimiento de las NEIS, representación fiel e información específica de la entidad*

- Cabe señalar que el cumplimiento de las disposiciones legales y de las NEIS abarca el cumplimiento de aquellas disposiciones<sup>25</sup> que exigen que las entidades comuniquen la información necesaria para comprender los impactos (de la entidad) en cuestiones sobre sostenibilidad y la información necesaria para comprender cómo las cuestiones de sostenibilidad afectan a la evolución, resultados y situación (de la entidad), así como que cumpla las características cualitativas de la información.
- Si el proceso de análisis de materialidad por la entidad no se diseña y/o aplica adecuadamente<sup>26</sup>, la entidad podría proporcionar información incompleta o irrelevante (con información, impactos, riesgos y oportunidades materiales no revelados u ocultos por información no material),<sup>27</sup> lo que significaría que no se cumpliría(n) la(s) característica(s) de «relevancia» y/o «representación fiel», que engloba la integridad.<sup>28</sup>
- La conclusión de que la información sobre sostenibilidad cumple con las NEIS o que se ha elaborado de conformidad con las NEIS cubre además los requerimientos de las NEIS<sup>29</sup> de que la entidad proporcione divulgaciones específicas de la entidad cuando un determinado impacto, riesgo u oportunidad no esté cubierto o no esté cubierto con suficiente granularidad por una NEIS determinada, pero es material debido a sus hechos y circunstancias específicos. Esta información específica de la entidad, que va más allá de la detallada específicamente por las NEIS, se exige como parte de la información sobre sostenibilidad que cumple con las NEIS.

Al tratarse de un encargo de verificación limitada, los verificadores deben expresar la conclusión mediante una fórmula de expresión en términos negativos.

La publicación de la Comisión Europea<sup>30</sup> menciona que se espera que los verificadores concluyan que:

- no ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que les lleve a pensar que la información incluida en la información sobre sostenibilidad no se presenta fielmente, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con las NEIS y que no cumple los requerimientos legales del artículo 8 del Reglamento de taxonomía.

La expresión de la conclusión debe tener en cuenta las declaraciones realizadas por la entidad y debe adaptarse a la situación, cuando se identifiquen incorrecciones materiales (véase el apartado 18).

<sup>24</sup> Hasta que se adopten las normas de digitalización mediante acto delegado, no se espera ninguna conclusión sobre el marcado en 2025, como se explica en la sección III anterior.

<sup>25</sup> Véase el artículo 19bis, párrafo 1, de la Directiva contable, o el artículo 29bis, párrafo 1, para las situaciones de grupo, y la NEIS 1, párrafo 2, por ejemplo.

<sup>26</sup> Para alcanzar los resultados requeridos por la CSRD.

<sup>27</sup> Véase el apartado 25 de la Guía de Análisis de Materialidad del EFRAG.

<sup>28</sup> Véase NEIS 1, Apéndice B, QC5 «La representación fiel exige que la información sea i) completa, (...)»

<sup>29</sup> Véase NEIS 1, párrafo 11 y Apéndice A, Requisitos de Aplicación, RA1 a RA5.

<sup>30</sup> Véase Q70 - Preguntas frecuentes sobre la aplicación de las normas de la UE relativas a la información de sostenibilidad de las empresas publicadas el 7 de agosto de 2024 por la Comisión Europea ([https://finance.ec.europa.eu/publications/frequently-asked-questions-implementation-eu-corporate-sustainability-reporting-rules\\_en](https://finance.ec.europa.eu/publications/frequently-asked-questions-implementation-eu-corporate-sustainability-reporting-rules_en)).



Hasta la adopción de las normas de digitalización mediante acto delegado, no se espera que se emita conclusión alguna sobre el marcado por parte de los verificadores en 2025.

(4) El informe de verificación limitada debe incluir, además, un resumen de los procedimientos que los verificadores hayan aplicado.

(5) Si los verificadores lo consideran pertinente, el informe de verificación limitada puede incluir adicionalmente un(os) párrafo(s) de énfasis (opcional). Los párrafos de énfasis<sup>31</sup> pueden utilizarse cuando los verificadores desean llamar la atención de los usuarios del informe sobre una determinada cuestión descrita en la información sobre sostenibilidad (por ejemplo, una aclaración proporcionada por la entidad o de otro modo) y que es clave para la comprensión de la información por su parte.

(6) Si los verificadores lo consideran pertinente, el informe de verificación limitada puede incluir adicionalmente una descripción de las cuestiones clave (de verificación) tratadas por los verificadores durante el encargo de verificación limitada (opcional). Las cuestiones o información a revelar a las que los verificadores hayan prestado una atención específica durante el encargo pueden describirse en el informe, con una referencia a la ubicación correspondiente de las divulgaciones en la información sobre sostenibilidad y una descripción del trabajo realizado por los verificadores.

### **18. Adaptación de la conclusión del informe de verificación limitada**

La conclusión de los verificadores debe reflejar los resultados del encargo de verificación.

Cuando, a juicio de los verificadores, la información sobre sostenibilidad y/o los requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8 contengan una o varias incorrecciones materiales,<sup>32</sup> los verificadores deben expresar:

- una conclusión con salvedades si el alcance de la incorrección (o incorrecciones) no es generalizado, o
- una conclusión desfavorable en caso contrario.

Los verificadores deben describir la incorrección o las incorrecciones materiales identificadas en los fundamentos de la conclusión del informe.

Cuando, en circunstancias excepcionales, los verificadores se enfrenten a una limitación al alcance de su trabajo y no puedan determinar si se podría haber descubierto o no una incorrección material de no haberse producido esta limitación, los verificadores deberán:

- expresar una conclusión con salvedades si el alcance potencial de la incorrección (o incorrecciones) no es generalizado, o
- denegar la conclusión en caso contrario.

## **V - Otras disposiciones generales relativas al encargo de verificación limitada**

### **19. Carta de manifestaciones**

Los verificadores deben solicitar una carta de manifestaciones firmada por al menos un miembro responsable de la alta dirección de la entidad o de los responsables del gobierno, que incluya la confirmación de su responsabilidad sobre el contenido de la información sobre sostenibilidad.

### **20. Utilización del trabajo de expertos**

Cuando los verificadores tengan previsto utilizar el trabajo de un experto, deben evaluar si este posee la competencia, capacidad y objetividad necesarias antes de considerar los resultados del trabajo y/o las conclusiones descritas en el informe del experto.

<sup>31</sup> En cualquier caso, un párrafo de énfasis no sustituye una conclusión con salvedades o desfavorable.

<sup>32</sup> Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando alguna cuestión ha llegado a conocimiento de los verificadores que les ha llevado a pensar que el resultado del proceso no ha producido la divulgación de todos los impactos, riesgos y oportunidades materiales relacionados con la sostenibilidad de conformidad con las NEIS.

## 21. Documentación

Los verificadores deben preparar y conservar documentación que proporcione un registro de los fundamentos del informe de verificación limitada. La documentación preparada y conservada debe ser suficiente para permitir que un verificador con experiencia, sin relación previa con el encargo de verificación, comprenda el trabajo realizado, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas.<sup>33</sup>

## 22. Hechos posteriores

Los verificadores deben considerar el efecto de los hechos posteriores ocurridos entre el cierre del ejercicio sobre el que se informa y la fecha del informe de verificación limitada que puedan influir en la información sobre sostenibilidad y en el informe de verificación limitada.

Los verificadores no están obligados a aplicar ningún procedimiento con respecto a la información después de la fecha de su informe. No obstante, si en el ejercicio siguiente tienen constancia de un hecho que, de haberlo conocido en la fecha de su informe, podría haberles llevado a modificar su conclusión, deben discutir la cuestión con la dirección y/o los responsables del gobierno de la entidad y/o tomar las medidas adecuadas según dicten las circunstancias.

## 23. Información que acompaña a la información sobre sostenibilidad en los estados financieros y el informe de gestión

Los verificadores deben leer los estados financieros y el informe de gestión con vistas a identificar incongruencias materiales con la información sobre sostenibilidad, incluida la información facilitada de conformidad con el artículo 8 del Reglamento de taxonomía. En caso de incongruencias materiales, los verificadores deben abordarlas con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, y tomar las medidas oportunas si no se resolviesen las incongruencias materiales. La comunicación con los auditores también es aplicable en esta situación (véase el apartado 12).

## 24. Disposiciones específicas: información incorporada por referencia

Cuando la información presentada por la entidad de conformidad con las NEIS y, por tanto, dentro del alcance del encargo de verificación limitada, se incorporase por referencia, los verificadores deben comprobar que se cumplen las condiciones descritas en las NEIS,<sup>34</sup> y deben comunicarse con el proveedor o los proveedores del informe de verificación u obtener el informe de verificación que cubra el documento (o parte del documento) al que se refiere la información sobre sostenibilidad y en el que se encuentre la información incorporada por referencia. Obtener el informe de verificación, cuando esté disponible, o comunicarse con el proveedor encargado de dicha verificación, es un medio para que los verificadores recopilen evidencia adecuada y eviten la duplicación de procedimientos si el trabajo de verificación del proveedor y la conclusión se valoran como pertinentes y fiables.

En ausencia de un proveedor responsable de un determinado encargo de verificación limitada o razonable con respecto al documento que contiene la información incorporada por referencia, los verificadores deberán tratar dicha información a revelar conforme al mismo enfoque y procedimientos que la información incluida en la información sobre sostenibilidad que no se haya incorporado por referencia.

## 25. Disposiciones específicas: información consolidada o de grupo

Cuando la entidad elabore información sobre sostenibilidad consolidada de un grupo, los verificadores deben comprobar, en concreto, que la entidad ha llevado a cabo la evaluación de los impactos, riesgos y oportunidades materiales para todo el perímetro de las entidades consolidadas a incluir con arreglo a las NEIS y ha facilitado información consolidada.

---

<sup>33</sup> Véase también el artículo 27 bis de la Directiva de auditoría.

<sup>34</sup> Entre esas condiciones, la información incorporada por referencia debe estar «sujeta al menos al mismo grado de verificación que la información sobre sostenibilidad» (Ref.: NEIS 1, párrafo 120 d).

## **26. Disposiciones específicas: información comparativa en el primer ejercicio**

Las NEIS no exigen información comparativa para el primer ejercicio de preparación de la información sobre sostenibilidad.<sup>35</sup> Como tal, no hay ningún requerimiento que estipule que los verificadores deban aplicar procedimientos sobre la información comparativa (que se proporciona para comparar la información del período de información con la del período anterior y no se exige con respecto al primer ejercicio).

En ausencia de una solicitud específica de la entidad a los verificadores, si dicha información se facilitase en la información sobre sostenibilidad de forma voluntaria, los verificadores deben dejar claro en el informe de verificación que el alcance del encargo de verificación limitada no abarca la información comparativa relativa a ejercicios o periodos anteriores.

Tampoco es obligatorio verificar la información comparativa revelada de conformidad con el marco de referencia de la taxonomía con respecto a los periodos anteriores al periodo de información. No obstante, los verificadores no deben confiar en información comparativa a efectos del encargo de verificación sobre el periodo de información si la información comparativa no se ha sometido a procedimientos que permitan confiar en ella. Si en el transcurso del encargo llega a su conocimiento la existencia de incorrecciones materiales en la información comparativa, deben evaluar asimismo las consecuencias sobre su informe de verificación.

## **27. Disposiciones específicas: información sobre la cadena de valor**

Las NEIS exigen la inclusión de información sobre la cadena de valor en determinados casos<sup>36</sup>. Esta información se incluye en la información sobre sostenibilidad que está sujeta al encargo de verificación limitada. Dependiendo de las circunstancias concretas y del riesgo de incorrecciones materiales, los verificadores deben diseñar y aplicar procedimientos posteriores cuando proceda.

De forma similar a lo que ocurre con la información relacionada con la entidad, los verificadores pueden evaluar los sistemas establecidos por la entidad para obtener y divulgar información sobre la cadena de valor, que incluye información sobre la cadena de valor e información recabada de agentes de la cadena de valor, cuando proceda, y su fiabilidad. La obtención de evidencia externa o de informes de verificación externos no se requiere necesariamente para toda la información de la cadena de valor: la extensión y alcance de los procedimientos que deben diseñarse y aplicarse a la información de la cadena de valor dependen de las circunstancias del encargo y del análisis de los riesgos de incorrecciones materiales por parte de los verificadores.

Las NEIS incluyen varias disposiciones transitorias relativas a la información sobre la cadena de valor, lo que puede significar que en los primeros años de aplicación de las NEIS se requiera únicamente información limitada sobre la cadena de valor.

---

<sup>35</sup> Véase NEIS 1, sección 10.3, párrafo 136.

<sup>36</sup> La sección 5.1 de la NEIS 1 trata de la presentación de la información y la sección 5.2 aclara las circunstancias para el uso de estimaciones.

## **Apéndice 1 - Glosario de términos utilizados en las directrices con significados concretos**

**Encargo(s) de verificación:** de conformidad con la CSRD y el artículo 34.1(a bis) de la Directiva contable, encargos en base a los cuales se expresan las opiniones/conclusiones de los verificadores. La verificación puede ser «limitada» (artículo 34.1.(a bis)) o «razonable». Las directrices cubren los encargos de «verificación limitada» de información sobre sostenibilidad introducidos por la CSRD.

**Requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8:** El encargo de verificación limitada abarca la información a revelar en la información sobre sostenibilidad para cumplir lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento de taxonomía (y el marco de referencia de la taxonomía correspondiente).<sup>37</sup> En las presentes directrices se hace referencia a dicha información como los «requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8».

**Conclusión(es):** la(s) opinión(es) exigidas por la CSRD/Directiva contable (artículo 34.1 a bis) y expresadas por los verificadores en su informe de verificación limitada, se denominan «conclusiones» u «opiniones» en las directrices.

**Entidad:** empresa cuya información sobre sostenibilidad es objeto del encargo de verificación. La entidad puede tener filiales/entidades que se incluyan en el perímetro de sus estados financieros consolidados y, por lo tanto, dentro del alcance de la información sobre sostenibilidad consolidada.<sup>38</sup> «Entidad» en el contexto de un encargo de la información sobre sostenibilidad proporcionada a nivel de grupo, debe entenderse que abarca todas las entidades incluidas en el alcance de los requerimientos de divulgación de las NEIS.

**NEIS:** Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad adoptadas por la Comisión Europea mediante acto delegado, que estipulan la información que una determinada empresa debe divulgar (de conformidad con la Directiva Contable 2013/34/UE modificada por la CSRD) sobre sus impactos, riesgos y oportunidades materiales en relación con cuestiones sobre sostenibilidad medioambiental, social y de gobernanza.

**FEUE:** Formato Electrónico Único Europeo de presentación de informes. Los requerimientos de mercado relativos a la información sobre sostenibilidad y los procedimientos a aplicar por los verificadores no se abordan en las directrices. Los pormenores de los requerimientos aplicables no se han adoptado en la fecha de publicación de las directrices.

**Verificador(es):** auditores y/o prestadores independientes de servicios de verificación designados para expresar una opinión con arreglo a la CSRD (véase el artículo 34.1(a bis) de la Directiva contable). Los verificadores deben estar cualificados y registrados de conformidad con los requerimientos nacionales.

**Pronunciamientos:** cualquier vehículo, documento, regla, norma o directriz, cuyas disposiciones deban cumplir los verificadores al realizar una verificación limitada con arreglo a la Directiva contable / CSRD en ausencia de normas de la UE sobre verificación limitada adoptadas por la Comisión Europea.

**Procedimientos:** término utilizado para designar los distintos trabajos que se espera que realicen los verificadores en un encargo de verificación limitada, que pueden incluir, entre otros, indagaciones, recálculos, comprobaciones, pruebas, evaluaciones, conciliaciones, etc.

**Información sobre sostenibilidad:** información preparada por la entidad para cumplir con las disposiciones de la CSRD (por ejemplo, los artículos 19 bis, 29bis, 29quinquies de la Directiva contable), sujeta al encargo de verificación.

(Párrafo suprimido)

La información requerida en el artículo 8 se incluye en la información sobre.

**Entidad de interés público o EIP:** las entidades de interés público se definen en la legislación de la UE (Directiva de auditoría, artículo 2).

**Marco de referencia de la taxonomía:** esta terminología se utiliza en las directrices para designar todas las disposiciones legales que definen cómo deben prepararse los requisitos de divulgación incluidos en el artículo 8 del Reglamento de taxonomía UE 2020/852 (incluido el Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2020, relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088, incluidos los apéndices).

<sup>37</sup> NEIS 1, sección 8.3, párrafo 113.

<sup>38</sup> NEIS 1, sección 5.1, párrafo 62.

## Apéndice 2

### Referencias al Derecho comunitario

**Directiva contable:** Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo (DO L 182 de 29.6.2013, p. 19).

**Directiva de auditoría:** Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo (DO L 157 de 9.6.2006, p. 87).

**Reglamento de auditoría:** Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión (DO L 158 de 27.5.2014, p. 77).

**Reglamento de taxonomía:** Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2020 relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088 (DO L 198 de 22.6.2020, p. 13).

**Directiva de transparencia:** Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 2004, sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE (DO L 390 de 31.12.2004, p. 38).

### Referencia al Acto delegado de las NEIS

Reglamento Delegado (UE) 2023/2772 de la Comisión, de 31 de julio de 2023, por el que se completa la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas de presentación de información sobre sostenibilidad (DO L 284 de 22.12.2023, p. 1) y cualquier otro futuro Reglamento Delegado por el que se adoptasen las NEIS.

### Apéndice 3

#### **Realización del encargo de verificación limitada por varios verificadores**

1. Cuando la entidad decida contratar a más de un verificador para realizar el encargo de verificación limitada, los verificadores llevarán a cabo el encargo de conformidad con los siguientes principios.

##### *Obtención de conocimiento relativo a la entidad y su entorno y análisis de la información obtenida, de manera individual*

2. Antes de iniciar los procedimientos posteriores, cada verificador debe obtener de manera individual un conocimiento de la entidad y de su entorno y llevar a cabo su propia evaluación de la evidencia obtenida.

3. Esta evaluación individual permite a los verificadores definir juntos los procedimientos que deben aplicarse y cómo deben repartirse entre ellos.

##### *Definición de los procedimientos a aplicar*

4. A partir de su conocimiento individual de la entidad y su entorno, los verificadores definen juntos, de forma concertada, el enfoque general del trabajo a realizar.

5. En esta fase, los verificadores comparan sus análisis individuales y acuerdan conjuntamente los procedimientos que deben aplicarse.

##### *Distribución equilibrada de los procedimientos que deben aplicarse*

6. Los verificadores se reparten el trabajo a realizar entre ellos, garantizando que este reparto sea equilibrado.

7. La noción de «reparto equilibrado» es fundamental para la correcta realización del encargo conjunto. Implica tener en cuenta criterios cuantitativos, como el volumen de horas de trabajo, y cualitativos, como la experiencia o cualificación del equipo del encargo.

8. Dividir el trabajo no significa que cada verificador trabaje solo. De hecho, a lo largo del encargo, y en concreto cuando los procedimientos se refieran a cuestiones de sostenibilidad o a información importante y/o compleja sobre sostenibilidad, los verificadores deben comunicarse, especialmente para analizar si, a la luz de la información obtenida, los procedimientos inicialmente planificados continúan siendo adecuados.

##### *Revisión crítica de los procedimientos aplicados por el otro o los otros verificadores*

9. El trabajo realizado por cada verificador se somete a una revisión crítica por parte del otro verificador, lo que se conoce como «revisión cruzada». Esta revisión permite al otro verificador valorar si:

- el trabajo realizado por el verificador corresponde a lo decidido y ha permitido obtener evidencia suficiente y adecuada en la que basar la conclusión sobre la información sobre sostenibilidad;

- las conclusiones alcanzadas por el verificador son relevantes y consistentes.

10. Basándose en la evaluación del trabajo y las conclusiones del otro verificador, cada uno de ellos determina si se requiere trabajo adicional.

##### *Conclusión*

11. El informe de verificación limitada se elaborará conjuntamente por los verificadores.

12. En el supuesto de que los verificadores tuviesen conclusiones divergentes, cada uno de ellos expondrá su conclusión respectiva en el informe de verificación limitada.

*Comunicación concertada con los órganos de dirección y de gobierno de la entidad, incluyendo, en su caso, la comisión de auditoría*

13. Los verificadores se comunicarán de forma conjunta y concertada con la dirección de la entidad y sus órganos de gobierno, ya se trate de sus conclusiones respecto a la información sobre sostenibilidad o de cualquier información importante identificada en el transcurso de su trabajo.

*Documentación adecuada*

14. Cada verificador elaborará un archivo con los documentos que fundamentan las conclusiones alcanzadas.

*Cooperación*

15. La verificación conjunta implica una estrecha cooperación entre los verificadores, lo que les obliga a debatir cualquier cuestión relevante detectada en el transcurso de sus respectivas labores y a expresarse conjuntamente cuando sea necesario tratar una cuestión con la dirección de la entidad o sus órganos de gobierno, incluidas las situaciones de desacuerdo entre ellos, cuando existan.