



NOTA EN RELACION CON LA PUBLICACIÓN DE LA NORMA TÉCNICA DE VERIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD, EL GLOSARIO DE TÉRMINOS Y LA NORMA DE RELACIÓN ENTRE VERIFICADORES

La Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, por la que se modifican el Reglamento (UE) nº 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas, prevé la adopción por parte de la Comisión Europea, mediante un acto delegado, de la norma para la verificación de la información sobre sostenibilidad en el ámbito europeo.

Igualmente, la Directiva, por un lado, establece la posibilidad de que los Estados miembros apliquen normas nacionales de verificación y, por otro lado, se anima a la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) a que adopte directrices no vinculantes para establecer los procedimientos que deben seguirse a la hora de emitir el informe de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Tanto las normas nacionales como las directrices de COESA estarán en vigor hasta que se produzca la adopción de normas europeas para la verificación de la información sobre sostenibilidad con el mismo objeto.

El pasado día 30 de septiembre se publicaron las directrices no vinculantes de COESA y el día 12 de noviembre se aprobó por el Consejo Emisor de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) la Norma Internacional de Verificación de la Sostenibilidad (ISSA 5000).

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha estado trabajando, junto con las corporaciones representativas de los auditores de cuentas y junto con los representantes de los prestadores independientes de servicios de verificación, en una norma de verificación que pueda ser aprobada una vez entre en vigor la Ley de información empresarial sobre sostenibilidad, mediante la que se modifican el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas, de transposición de la Directiva (UE) 2022/2464 de 14 de diciembre de 2022 y que se encuentra actualmente en tramitación en las Cortes Generales.

En la preparación de esta norma se ha considerado especialmente el contenido de la ISSA 5000 antes referida y el contenido de las directrices no vinculantes emitidas por la COESA, habiéndose alineado en términos generales el contenido de la norma a lo regulado en ambos textos.

En el comunicado conjunto de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a la espera de la transposición de la Directiva al ordenamiento jurídico español, publicado el pasado día 27 de noviembre, se recomienda que, para la verificación de la información sobre sostenibilidad que se lleve a cabo por un tercero independiente, se tengan en cuenta el texto de la norma técnica de verificación (no aprobada), las directrices publicadas por COESA y la ISSA 5000.

En virtud del contenido de dicho comunicado se publica la norma (no aprobada) junto con su glosario de términos para su consideración por los verificadores, quedando la aprobación de dicha norma a la espera de la aprobación de la Ley de información empresarial sobre sostenibilidad y su publicación definitiva una vez superados los trámites legalmente previstos.

Junto con esta norma se ha estado trabajando asimismo en una norma de relación entre verificadores que se publica igualmente para su consideración por los verificadores, quedando igualmente la aprobación de dicha norma a la espera de la aprobación de la Ley de información empresarial sobre sostenibilidad y su publicación definitiva una vez superados los trámites legalmente previstos.

Estas normas, una vez aprobadas, serán de aplicación obligatoria para la realización de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Nota: en los textos publicados se resalta en azul las menciones a la normativa que se encuentra pendiente de aprobación.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Madrid, 18 de diciembre de 2024

GLOSARIO DE TÉRMINOS

(Aprobado para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de XX de 2025)

Alcance de una revisión – Procedimientos de revisión que se estiman necesarios, en función de las circunstancias, para alcanzar los objetivos de dicha revisión.

Archivo de verificación – Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de verificación correspondiente a un encargo específico.

Asociación del verificador con la información sobre sostenibilidad – Un verificador está asociado a la información sobre sostenibilidad cuando emite un informe que se adjunta a dicha información o cuando consiente que se utilice su nombre en una relación de tipo profesional.

Carta de encargo – Términos escritos de un encargo en forma de carta.

Circunstancias del encargo - El contexto, en sentido amplio, que define un determinado encargo de verificación, que incluye: los términos del encargo; su alcance y su calificación como encargo de verificación limitada; las características de las cuestiones sobre sostenibilidad; los criterios aplicables; las necesidades de información de los usuarios de la información sobre sostenibilidad; las características relevantes de la entidad y el alcance de la información, las características de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad y otras cuestiones que puedan tener un efecto significativo sobre el encargo.

Conclusión modificada – Conclusión con salvedades, conclusión desfavorable o denegación de conclusión sobre la información sobre sostenibilidad

Conclusión no modificada o favorable – Conclusión expresada por el verificador cuando concluye que, en base a los procedimientos realizados, nada le lleva a pensar que la información sobre sostenibilidad no haya sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable.

Confirmación externa – Evidencia de verificación obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al verificador, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio, cuyo proceso de envío y recepción está controlado por el verificador.

Contestación en disconformidad – Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

Controles – Políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto:

- (a) Las políticas son declaraciones de lo que se debería o no se debería hacer dentro de la entidad para llevar a cabo el control. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
- (b) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.

Deficiencia en el control interno – Existe una deficiencia en el control interno cuando:

- (a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en la información sobre sostenibilidad oportunamente;

o

- (b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en la información sobre sostenibilidad.

Deficiencia en el sistema de gestión de la calidad del verificador individual o de la sociedad de verificación – Se produce cuando:

- (a) no se establece un objetivo de calidad necesario para alcanzar el objetivo del sistema de gestión de la calidad;
- (b) no se identifican o no se valoran adecuadamente un riesgo o una combinación de riesgos de calidad;
- (c) una respuesta o una combinación de respuestas no reducen a un nivel aceptablemente bajo la probabilidad de que exista un riesgo de calidad porque la respuesta o las respuestas no están adecuadamente diseñadas o implementadas o no operan eficazmente; o
- (d) está ausente otro aspecto del sistema de gestión de la calidad o no ha sido adecuadamente diseñado o implementado o no funciona eficazmente, de modo que no permite cumplir lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad interno.

Desenlace de una estimación – Resultado real de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones sobre los que se realiza una estimación.

Dirección – Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad.

Divulgaciones – La información requerida a la empresa sobre políticas, actuaciones, parámetros o metas, ya sea en virtud de un requisito de divulgación de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS), incluida, en su caso, la información específica de la entidad, o la información requerida en virtud del artículo 8 del 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 (Reglamento (UE) 2020/852 de Taxonomía).

Documentación del encargo – Registro de los procedimientos de verificación aplicados, de la evidencia pertinente de verificación obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el verificador (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").

Encargo de verificación - Encargo en el que el verificador tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios de la información sobre sostenibilidad. Todo encargo de verificación es uno de los siguientes:

- (a) Encargo de verificación razonable - Un encargo de verificación en el que el verificador reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del verificador se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación, incluida la presentación e información a revelar, de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables.
- (b) Encargo de verificación limitada - Un encargo de verificación en el que el verificador reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del verificador alguna o

varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. La extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada es menor en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable, pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el verificador es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios de la información sobre sostenibilidad en un grado que sea claramente más que intrascendente.

Encargo de verificación inicial – Un encargo de verificación en el que:

- (a) la información sobre sostenibilidad correspondiente al período anterior no fue verificada; o
- (b) la información sobre sostenibilidad correspondiente al período anterior fue verificada por el verificador predecesor.

Error – Una incorrección no intencionada contenida en la información sobre sostenibilidad.

Especialización – Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

Estimación – Un dato cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información sobre sostenibilidad aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación.

Evaluar – Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos adicionales cuando fuere necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre dichos aspectos. “Evaluación”, por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo.

Evidencia de verificación – Información sobre la que se han aplicado los procedimientos de verificación que el verificador utiliza para alcanzar sus conclusiones en las que basar su conclusión e informe de verificación. La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de esta. La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa de esta, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones del verificador.

Experto – (véase *Experto de la dirección* y *Experto del verificador*).

Experto de la dirección – Persona u organización especializada en un campo distinto al del marco de información de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad aplicable o al de su verificación, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de la información sobre sostenibilidad.

Experto del verificador – Persona u organización especializada en un campo distinto al del marco de información de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad aplicable o al de su verificación, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el verificador para facilitar la obtención de evidencia de verificación suficiente y adecuada. Un experto del verificador puede ser interno (es decir, un socio o empleado, incluso temporal, de la sociedad de verificación o de una sociedad de la red) o externo.

Factores de riesgo de fraude – Hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo en relación con la información sobre sostenibilidad a revelar.

Factores de riesgo inherente – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, en relación con la información sobre sostenibilidad a revelar, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o

susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente.

Fecha de formulación de la información sobre sostenibilidad – De acuerdo con la normativa mercantil aplicable se considerará como tal la fecha de formulación del informe de gestión que contiene la información sobre sostenibilidad presentada por los administradores de la sociedad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

Fecha de la información sobre sostenibilidad – Fecha de cierre del último periodo cubierto por la información sobre sostenibilidad.

Fraude – Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. A los efectos de esta norma al verificador le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad.

Fuente de información externa – Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de la información sobre sostenibilidad o que ha sido obtenida por el verificador como evidencia de verificación, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección o experto del verificador la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta.

Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno, respecto a la información financiera o a la información sobre sostenibilidad.

Hechos posteriores al cierre – Hechos ocurridos entre la fecha de la información sobre sostenibilidad y la fecha del informe de verificación, así como hechos que llegan a conocimiento del verificador después de la fecha del informe de verificación.

Incertidumbre – Cuestión cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los impactos, riesgos y oportunidades de la entidad y, por tanto, a la información sobre sostenibilidad.

Incertidumbre en la estimación – Susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición.

Incorrección – Diferencia, real o potencial, entre la información revelada y la información que se debería revelar de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraude, e incluyen las omisiones de información.

Incorrecciones no corregidas – Incorrecciones que el verificador ha comunicado durante la realización de la verificación y que no han sido corregidas por la entidad.

Incumplimiento – Actos u omisiones de la entidad, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad.

Información comparativa – Información incluida en la información sobre sostenibilidad relativa a uno o más períodos anteriores, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable.

Información prospectiva – Información basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad.

Información sobre sostenibilidad correspondiente a periodos anteriores – Información comparativa revelada cuantitativa y cualitativa del periodo anterior que se incluye como parte integrante de la información sobre sostenibilidad del periodo actual, con el objetivo de que se interprete exclusivamente en relación con los importes y otra información revelada cuantitativa y cualitativa del periodo actual. El grado de detalle de la información y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto al periodo actual.

Información sobre sostenibilidad fraudulenta – Implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en la información sobre sostenibilidad con la intención de engañar a los usuarios de esta.

Investigar – Indagar para resolver cuestiones que surgen de otros procedimientos.

Manifestación escrita – Declaraciones o afirmaciones de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, incluidas en un documento suscrito por al menos un responsable del gobierno de la entidad, y proporcionado al verificador con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de verificación. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen la información sobre sostenibilidad ni los registros en los que se basan.

Marco de información sobre sostenibilidad aplicable – Conjunto de normas, principios y criterios relativos a información sobre sostenibilidad establecido en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS) y demás requisitos aplicables a la entidad con origen en la legislación española y en normas europeas de aplicación directa entre las que se encuentran los requisitos sobre Taxonomía contemplados en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852 de taxonomía.

Materialidad de ejecución – La cifra o cifras determinadas por el verificador, por debajo del nivel de cifra o cifras determinadas como materiales para la información a revelar de carácter cuantitativo al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en dicha información sea material.

Otra información – Información financiera o no financiera incluida en el informe anual de una entidad, distinta de la información sobre sostenibilidad, así como de otros informes emitidos por terceros como el de auditoría de las cuentas anuales o los informes de verificación emitidos por terceros independientes acreditados exigidos por el derecho de la Unión Europea sobre la información sobre sostenibilidad y que figuran como anexo del informe de gestión.

Otros proveedores de servicios de verificación – Es una entidad u otro profesional, distintos del verificador individual o la sociedad de verificación de la información sobre sostenibilidad, contratado por la entidad en el contexto de un encargo separado para la verificación de determinada información sobre sostenibilidad de acuerdo con normas nacionales o internacionales y marcos generalmente aceptados. Este concepto incluye tanto a aquellos que estén acreditados para dicha verificación (organismo de evaluación de la conformidad acreditado por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) u otro organismo homólogo de otro Estado miembro, de conformidad con el Reglamento (CE) 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y

vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos) como a aquellos no acreditados para dicho servicio. No son miembros del equipo del encargo, ni expertos del verificador, ni expertos de la dirección ni terceros independientes acreditados.

Párrafo de énfasis – Un párrafo incluido en el informe de verificación que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en la información sobre sostenibilidad y que, a juicio del verificador, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan la información sobre sostenibilidad.

Párrafo sobre otras cuestiones – Un párrafo incluido en el informe de verificación que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en la información sobre sostenibilidad y que, a juicio del verificador, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan la verificación realizada, las responsabilidades del verificador o el informe de verificación.

Procedimientos adicionales – Procedimientos, incluidas pruebas de controles, procedimientos analíticos y procedimientos sustantivos, realizados en respuesta a información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales.

Procedimientos analíticos - Evaluaciones de información sobre sostenibilidad a través del análisis de relaciones plausibles entre datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los procedimientos analíticos también abarcan la investigación que sea necesaria de las fluctuaciones o relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en una cantidad significativa.

Procedimientos sustantivos – Procedimientos de verificación diseñados para detectar incorrecciones materiales como, por ejemplo, pruebas de detalle sobre importes e información a revelar.

Procedimientos de verificación limitada – Procedimientos que se consideran necesarios para alcanzar el objetivo de un encargo de verificación limitada, principalmente mediante la realización de indagaciones entre el personal de la entidad sobre los datos e información sobre sostenibilidad y mediante la aplicación de procedimientos analíticos a dichos datos e información. Así como, en su caso, determinadas pruebas de revisión con un alcance limitado definido en función de las circunstancias del encargo.

Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera e información sobre sostenibilidad. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad verificada.

Riesgo de detección – Riesgo de que los procedimientos aplicados por el verificador para reducir el riesgo de verificación a un nivel aceptable no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o en su conjunto con otras incorrecciones.

Riesgo de incorrección material- Riesgo de que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo de verificación.

Riesgo de verificación – Riesgo de que el verificador exprese una conclusión de verificación inadecuada cuando la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. El

riesgo de verificación es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

Sesgo de la dirección – Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.

Sistema de control interno – El sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información sobre la sostenibilidad, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables relacionadas con las cuestiones sobre sostenibilidad.

Solicitud de confirmación negativa – Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al verificador únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.

Solicitud de confirmación positiva – Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al verificador, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.

Tercero independiente acreditado – Organismo de evaluación de la conformidad acreditado por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) u otro organismo homólogo de otro Estado miembro, de conformidad con el Reglamento (CE) 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos, para emitir un informe requerido por normativa europea, en relación con información o datos que se incluyen en la información sobre sostenibilidad según la Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas, y que debe ser incorporado como anexo del informe de gestión.

Usuarios a quienes se destina el informe de verificación – Personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el verificador prevé que van a utilizar el informe de verificación de la información sobre sostenibilidad. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe de verificación, distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de verificación limitada de la información sobre sostenibilidad.

Verificador – El término “verificador” se utiliza para referirse a la persona o personas físicas que realizan la verificación (el responsable del encargo u otros miembros del equipo del encargo). Cuando la Norma establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse por el responsable del encargo, se utiliza el término “responsable del encargo” en lugar de “verificador”.

Verificador experimentado – Una persona (tanto interna como externa al responsable de la verificación) que tiene experiencia práctica en verificación y un conocimiento razonable de:

- (a) los procesos de verificación;
- (b) las normas de verificación y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- (c) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y
- (d) las cuestiones de verificación e información sobre sostenibilidad relevantes para el sector en el que la entidad opera.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Verificador predecesor – Verificador que verificó la información sobre sostenibilidad de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el verificador sucesor.

Verificador sucesor - el verificador nombrado para realizar el encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad de un ejercicio en sustitución del verificador anterior o verificador predecesor.

NORMA TÉCNICA DE VERIFICACIÓN LIMITADA DE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD (NTVIS)

(Aprobada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de XX de 2025)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta norma	1-3
Fecha de entrada en vigor	4-5
Objetivo del verificador	6
Requerimientos	7-8
Realización de un encargo de verificación limitada de conformidad con esta norma técnica	9-10
Requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia	11
Control de calidad del verificador individual o de la sociedad de verificación	12
Aceptación y continuidad	13-18
Acuerdo de los términos de encargo	19
Planificación y realización del encargo	20-41
Obtención de evidencia	42-64
Hechos posteriores	65-66
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza .	67
Otra información	68-72
Información comparativa	73-76
Manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad	77-83
Formación de la conclusión de verificación limitada	84-104
Preparación del informe de verificación	105-108
Comunicación con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros	109-110
Documentación	111-118
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Acuerdo de los términos de encargo	A1
Planificación y realización del encargo	A2-A51

NORMA TÉCNICA DE VERIFICACIÓN LIMITADA DE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

Obtención de evidencia	A52-A73
Hechos posteriores	A74-76
Otra información	A77-A83
Información comparativa	A84
Manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad	A85-A86
Formación de la conclusión de verificación limitada	A87-A103
Preparación del informe de verificación	A104-A108
Comunicación con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros	A109-A111
Anexo: Ejemplos de informes de verificación limitada emitidos por un verificador sobre la información sobre sostenibilidad	

Introducción

1. La divulgación de información sobre sostenibilidad contribuye a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad y en el medio ambiente. Asimismo, la publicación de esta información resulta esencial para la gestión de la transición hacia una economía mundial sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente. Una mejor información sobre sostenibilidad por parte de las empresas constituye un factor importante a la hora de garantizar un enfoque más a largo plazo, que debe ser fomentado y tenido en cuenta, además de contribuir a mejorar la transparencia empresarial facilitando la comprensión de la organización y de los negocios de la empresa de que se trate.
2. La relevancia de esta información para la toma de decisiones por parte de terceros y la obligación de verificación de la información sobre sostenibilidad por parte de un verificador individual o sociedad de verificación, derivada del requerimiento normativo previsto en el Código de Comercio, publicado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885 y el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, tras los cambios introducidos por la Ley XXX/202x, de xx de xx, de información empresarial sobre sostenibilidad, por la que se modifican el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas han motivado que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas desarrolle esta norma técnica, que estará en vigor hasta la promulgación de una norma de verificación a nivel europeo.
3. Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la formulación del informe de gestión del que es parte integrante la información sobre sostenibilidad, de acuerdo con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad y que será posteriormente sometida a verificación por parte de un verificador individual o sociedad de verificación. Esta norma técnica no impone responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que las rigen. No obstante, una verificación de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad aplicable se realiza partiendo de la premisa de que la dirección, incluyendo a los responsables del gobierno de la entidad, ha reconocido que tiene determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la verificación. La verificación de la información sobre sostenibilidad no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades.

Alcance de esta norma

4. Esta norma desarrolla los requerimientos aplicables a encargos de verificación limitada, contemplados en el apartado 1 de la disposición transitoria primera de la Ley de información empresarial sobre sostenibilidad, cuyo objetivo es la reducción del riesgo hasta un nivel aceptable que permita al verificador emitir su conclusión en términos de seguridad limitada. El nivel de riesgo aceptable es mayor en el caso de seguridad limitada que en el caso de seguridad razonable.

La extensión de los procedimientos realizados es menor en un encargo de verificación limitada que en uno de seguridad razonable, pero deben permitir obtener un nivel de seguridad que mejore la confianza de los usuarios en la información verificada.

5. Esta norma técnica recoge los requerimientos para la realización de un trabajo de verificación limitada de conformidad con lo establecido en el artículo 49 bis del Código

de Comercio y 262 bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en relación con la obligación de someter a verificación el contenido de la información sobre sostenibilidad o para la realización de un trabajo de verificación voluntaria de la información sobre sostenibilidad, presentadas conforme al marco de información sobre sostenibilidad aplicable. En relación con lo previsto en la mencionada normativa respecto al marcado de la información, al no existir desarrollo normativo a nivel europeo a la fecha de publicación de esta norma, no se contemplan los procedimientos relativos a esta obligación.

Fecha de entrada en vigor

6. De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de XX de 2025, por la que se publica la norma técnica de verificación limitada de la información sobre sostenibilidad, esta norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de verificación de la información sobre sostenibilidad correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, presentada conforme al marco de información sobre sostenibilidad aplicable.

Objetivos del verificador

7. En la realización de un encargo de verificación limitada, los objetivos del verificador son:
 - (a) Obtener una seguridad limitada de que la información sobre sostenibilidad, en su conjunto, está libre de incorrección material debida a fraude o error; y
 - (b) Emitir un informe, de conformidad con el artículo 49 bis del Código de Comercio y el artículo 262 bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según sean aplicables, en el que se exprese una conclusión en términos de seguridad limitada sobre si la información sobre sostenibilidad ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo:
 - Que la descripción proporcionada del proceso para identificar la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implantado y que permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
 - El cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
 - El cumplimiento de los requisitos de divulgación incluidos en la información sobre sostenibilidad con lo establecido en el artículo 8 del 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 (Reglamento (UE) 2020/852 de Taxonomía).
8. Para alcanzar los objetivos de un encargo de verificación limitada será necesario que el verificador realice procedimientos que consistan, principalmente, en la realización de indagaciones ante el personal de la entidad sobre los datos e información sobre sostenibilidad y la aplicación de procedimientos analíticos a dichos datos e información, así como, en su caso, determinadas pruebas de revisión por muestreo con un alcance limitado definido en función de las circunstancias del encargo.

Requerimientos

Realización de un encargo de verificación limitada de conformidad con esta norma técnica

9. El verificador conocerá el texto completo de esta norma técnica de verificación limitada de la información sobre sostenibilidad, incluyendo el contenido de su guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables.

10. El verificador cumplirá cada requerimiento de esta norma técnica salvo si, en función de las circunstancias del encargo, el requerimiento no es aplicable porque incluye una condición y ésta no se da.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia.

11. El verificador y, en su caso, la sociedad de verificación, cumplirán los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de verificación de la información sobre sostenibilidad. Estos requerimientos son los establecidos en el artículo 2bis.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la Ley de Auditoría de Cuentas y de Verificación de la Información sobre Sostenibilidad y en su normativa de desarrollo.

Control de calidad del verificador individual o de la sociedad de verificación

12. El verificador individual o la sociedad de verificación que realiza el encargo está obligado a tener implantado un sistema de control de la calidad que asegure el cumplimiento de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad interno del mismo.

Aceptación y continuidad

Condiciones previas a la verificación limitada

13. Para determinar si concurren las condiciones previas a la verificación, el responsable del encargo:
 - (a) determinará si la entidad prepara la información sobre sostenibilidad utilizando el marco de información sobre sostenibilidad que le es aplicable;
 - (b) obtendrá la confirmación de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad de que éstos reconocen y comprenden su responsabilidad en relación con:
 - (i) el desarrollo e implantación del proceso seguido por la entidad para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad (análisis de doble materialidad) de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad y para divulgar información sobre este proceso en la propia información sobre sostenibilidad, lo que incluye:
 - conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
 - identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la

- financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
 - evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados;
 - realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias;
- (ii) la preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable. Esta responsabilidad incluye:
- diseñar, implantar y mantener el control interno que consideren relevante para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad que esté libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error;
 - la selección y aplicación de métodos apropiados para la presentación de información sobre sostenibilidad y la realización de asunciones y estimaciones que sean razonables, considerando las circunstancias;
- (iii) la necesidad de proporcionar al verificador:
- acceso a toda la información de la que tengan conocimiento que sea relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad, tal como registros, documentación y otro material;
 - información adicional que pueda solicitar el verificador para los fines de la verificación; y
 - acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el verificador considere necesario obtener evidencia de verificación.

Competencias profesionales

14. El verificador dispondrá de las competencias necesarias para realizar el encargo. Estas competencias podrán acreditarse a través de la existencia de un equipo de personas que posea, en conjunto, los conocimientos y la experiencia adecuados y suficientes para realizar el encargo. Cada encargo deberá contar con un verificador que asume la responsabilidad del encargo de verificación y del informe de verificación que se emite.
15. El verificador podrá contar con la asistencia de expertos en determinadas materias específicas para la obtención de la evidencia necesaria, de conformidad con lo establecido en los apartados 58 a 61 de la presente norma.

Limitación al alcance de la verificación antes de la aceptación o continuidad del encargo

16. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen, antes de la aceptación del encargo, una limitación al alcance del trabajo del verificador de tal forma que el verificador considere que tendrá que denegar la conclusión respecto a la información sobre sostenibilidad, considerando que ésta se emite en términos de seguridad limitada, el verificador individual o la sociedad de verificación no aceptará dicho encargo si la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad aplicable lo permite.

Otros factores que afectan a la aceptación o continuidad de un encargo de verificación

17. Si no se dan las condiciones previas a la verificación, el verificador lo discutirá con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. El verificador individual o sociedad de verificación no aceptará el encargo de verificación propuesto, siempre que lo permita la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad, si:
 - (a) determina que el marco de información sobre sostenibilidad identificado por la entidad como aplicable para la preparación de dicha información no es aceptable; o
 - (b) no se ha obtenido la confirmación indicada en el apartado 13 (b) anterior.
18. El verificador y, en su caso, la sociedad de verificación, deben cumplir con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, y sólo podrán aceptar o continuar con el encargo si no tienen motivos para creer que no se cumplirán dichos requerimientos.

Acuerdo de los términos del encargo

19. Los términos del encargo de verificación acordados con la entidad se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán, como mínimo: (Ref: Apartado A1)
 - (a) los objetivos y el alcance del encargo de verificación limitada de la información sobre sostenibilidad;
 - (b) la responsabilidad asumida por el verificador;
 - (c) la responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
 - (d) la identificación del marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad en la preparación de la información sobre sostenibilidad;
 - (e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el verificador;
 - (f) una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado;
 - (g) el calendario previsto del encargo, incluyendo referencias a la fecha estimada de emisión del correspondiente informe, así como las fechas estimadas en las que se pondrá a disposición del verificador la información sobre sostenibilidad para su verificación y la información que solicite para la realización de su trabajo; y
 - (h) la base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.

Planificación y realización del encargo

Escepticismo y juicio profesionales en la realización del encargo de verificación

20. El verificador planificará y realizará el trabajo de verificación con escepticismo profesional, de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad, reconociendo que pueden darse circunstancias que tengan como resultado que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A2-A5)

21. El verificador aplicará el juicio profesional a la planificación y realización del trabajo de verificación, de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartados A6-A7)

Fraude e incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

22. Aunque “fraude” es un concepto jurídico amplio, a los efectos de esta norma al verificador le concierne el fraude que da lugar a correcciones materiales en la información sobre sostenibilidad. Aunque el verificador puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el verificador no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal.
23. El verificador mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A8)
24. El verificador mantendrá una especial atención ante la posibilidad de que los procedimientos aplicados durante el encargo puedan alertarle de casos de incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
25. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el verificador aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos que los señalados en el apartado anterior.
26. En todo caso, el verificador deberá realizar indagaciones ante las partes apropiadas y, en su caso, ante otros de dentro de la entidad acerca de si tienen conocimiento de algún fraude o incumplimiento de la normativa legal o reglamentaria o de algún indicio o denuncia de tal fraude o incumplimiento que afecte a la información sobre sostenibilidad.
27. Si el verificador identifica un incumplimiento o fraude o la existencia de indicios de incumplimiento o fraude, obtendrá conocimiento de estas circunstancias, las discutirá con la entidad verificada, desarrollará procedimientos adicionales para determinar cómo afecta a la información sobre sostenibilidad y considerará la necesidad de informar a otros, interna o externamente, según las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Actividades de planificación

28. El responsable del encargo debe aprobar la estrategia global de verificación de forma que el encargo se pueda realizar de manera eficaz y eficiente, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y dirección del trabajo, y de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados para lograr los objetivos de esta norma, y que variarán en función de las circunstancias del trabajo. Para ello se considerará, entre otras fuentes, la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad. Asimismo, el responsable del encargo determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo. (Ref: Apartados A9-A17)
29. El verificador debe documentar adecuadamente el resultado de la planificación del trabajo. A estos efectos, el responsable del encargo debe revisar y aprobar un programa escrito en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para

cumplir los objetivos del encargo. El responsable del encargo debe considerar también el momento de realización de los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, en su caso, la participación de otros verificadores y/o expertos y la revisión y supervisión del trabajo de los miembros del equipo del encargo.

30. El verificador actualizará y cambiará, cuando sea necesario en el transcurso del encargo, la planificación de la verificación. (Ref: Apartado A18)

Comunicaciones dentro del equipo del encargo

31. Como parte de la planificación al inicio del trabajo, el responsable del encargo de verificación se ha de asegurar de que todos los miembros del equipo del encargo entiendan el propósito del encargo, el trabajo que se les asigna y la contribución de este trabajo a la conclusión que se emita.

Obtención de conocimiento para la identificación y valoración del riesgo

32. Para poder identificar y valorar el riesgo de que la información sobre sostenibilidad pueda contener incorrecciones materiales como base para diseñar y realizar los procedimientos necesarios para responder a dichos riesgos, el verificador, en la etapa de planificación, debe llevar a cabo los siguientes procedimientos:

- (a) Recabar conocimientos sobre la entidad y su entorno, así como de su sistema de gestión de riesgos en la medida en que sean aplicables a la información sobre sostenibilidad, incluyendo conocimiento acerca de: (Ref: Apartado A19)
- Las actividades, la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad y de su modelo de negocio. (Ref: Apartados A20-A21)
 - Las metas, los propósitos u objetivos estratégicos de la entidad relacionados con la sostenibilidad, incluyendo la integración de su rendimiento relacionado con la sostenibilidad en sistemas de incentivos. (Ref: Apartado A22)
 - El entorno de control y el sistema de gestión de riesgos y de control interno implantado por la entidad en relación con el proceso de elaboración de la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartado A23-A24)
 - El marco legal y regulatorio aplicable a la entidad y a la industria o sector en el que opera.
- (b) Evaluar el alcance de la información sobre sostenibilidad determinado por la entidad, esto es:
- Entidades incluidas en el alcance del informe de sostenibilidad, en el caso de informe de sostenibilidad consolidado.
 - Entidades incluidas en el alcance de la información sobre sostenibilidad que forman parte de su cadena de valor. (Ref: Apartado A25)
- (c) Analizar el proceso adoptado por la entidad para determinar la información sobre sostenibilidad a revelar, también conocido como análisis de doble materialidad. (Ref: Apartados A26-A29)

Entendimiento del control interno

33. El verificador deberá conocer y comprender el sistema de control interno implantado por la entidad en relación con la preparación de la información sobre sostenibilidad en el entorno de verificación limitada, con el objetivo de identificar y valorar el riesgo de

incorrección material de la información sobre sostenibilidad. Este análisis deberá realizarse en los niveles adecuados (a nivel consolidado o en las distintas entidades que forman el grupo a nivel individual). (Ref: Apartados A30-A33)

34. Si el verificador considera que los elementos relevantes de control interno alcanzan una calidad mínima, y más específicamente que existen determinados controles que quiere utilizar en su planificación como base para ajustar el alcance de las pruebas adicionales, el verificador deberá obtener un conocimiento del diseño e implantación de esos controles a través de procedimientos adicionales a la indagación, como puede ser la observación de la aplicación de controles específicos y la inspección de documentos e informes. Para obtener ese conocimiento, el verificador debe centrarse inicialmente en los controles empleados por la dirección de la entidad para sus propios propósitos, los denominados controles clave de gestión. El verificador puede utilizar también los conocimientos obtenidos al analizar el entorno de control y los controles internos relevantes y sistemas de información.

Determinación de la materialidad para el encargo de verificación

35. La materialidad es la magnitud o naturaleza de una incorrección en la información que, considerada individualmente o en su conjunto y teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, podría influir en las evaluaciones o juicios realizados por los usuarios de la información sobre sostenibilidad. La materialidad en un encargo de verificación se basa en el juicio profesional del verificador. (Ref: Apartados A34-A36).
36. A los efectos de planificar y realizar el encargo de verificación limitada, y evaluar si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales, el verificador deberá: (Ref: A37-A45)
 - (a) considerar la materialidad para las divulgaciones de información cualitativas; y
 - (b) determinar la materialidad para las divulgaciones de información cuantitativas.
37. A lo largo de la ejecución del trabajo, la materialidad sirve de base para:
 - (a) determinar la naturaleza, alcance y extensión de las pruebas a realizar y de las evidencias soporte a solicitar;
 - (b) evaluar si la información sujeta a verificación está libre de incorrecciones materiales; y
 - (c) validar que dicha información ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad.
38. Para la información de carácter cuantitativo, el verificador deberá determinar la materialidad de ejecución. (Ref: Apartados A46-A47)
39. El verificador revisará la materialidad en el caso de que disponga, durante la realización del encargo de verificación, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una materialidad diferente. (Ref: Apartados A48-A49)
40. El verificador deberá incluir en la documentación del encargo:
 - (a) Las consideraciones tenidas en cuenta para la determinación de los niveles de agregación de las divulgaciones de información utilizados en la planificación, a los que se refiere el apartado A39, en la ejecución y para la evaluación de incorrecciones que, en su caso, se hayan detectado.

- (b) Los factores tenidos en cuenta para la determinación de los umbrales a partir de los cuales se considera que una incorrección sobre una magnitud no financiera podría llegar a ser material.
- (c) Los juicios tenidos en cuenta para la consideración de la materialidad cualitativa y para la determinación de la materialidad cuantitativa y de la materialidad de ejecución para las divulgaciones cuantitativas.
- (d) Cualquier revisión de lo establecido en los apartados (a) a (c) anteriores.

Identificación de riesgos de incorrección material

41. Sobre la base del entendimiento obtenido a través de los procedimientos sobre el riesgo y la materialidad determinada, el verificador: (Ref: Apartados A50-A51)
- (a) identificará los riesgos de incorrección material en la información sobre sostenibilidad, y
 - (b) diseñará y aplicará procedimientos para dar respuesta a dichos riesgos y obtener una seguridad limitada para sustentar sus conclusiones.

Obtención de evidencia

Diseño y aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada

42. Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base que permita expresar una conclusión en términos de seguridad limitada, para lo que el verificador diseñará y aplicará procedimientos:
- (a) de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia que pueda ser contradictoria; y (Ref: Apartado A52)
 - (b) cuya naturaleza, momento de realización y extensión sean adecuados, de acuerdo con las circunstancias, para proporcionar evidencia que permita cumplir el objetivo previsto para esos procedimientos.
43. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad de evidencia necesaria depende de la valoración del riesgo, de la calidad de la evidencia y del grado de seguridad que se quiera alcanzar. La adecuación de la evidencia se refiere a su calidad. La calidad de la evidencia depende de la relevancia y fiabilidad de la información que está previsto utilizar como evidencia, así como de la eficacia del diseño de los procedimientos de verificación y la aplicación de esos procedimientos. La información que es más relevante y fiable es generalmente de mayor calidad y, en consecuencia, puede proporcionar evidencia más convincente. Aumentar la cantidad de evidencia mediante la aplicación del mismo tipo de procedimientos puede no proporcionar evidencia más convincente en todas las circunstancias. El verificador considerará la relación entre el tiempo y el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida.

No obstante, la dificultad o el coste que implica no constituyen por sí mismos una base sólida para obviar un proceso de obtención de evidencia para el cual no existe alternativa.

El verificador utilizará su juicio y aplicará el escepticismo profesional al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia para fundamentar sus conclusiones.

44. La evidencia se obtiene, a través de pruebas, mediante uno o más de los siguientes métodos:
- Inspección: La inspección consiste en la revisión de la coherencia y concordancia de los registros, así como en el examen de documentos, ya sean internos o externos, que en algunos casos puede incluir, si se considera necesario, la inspección física.
 - Observación: La observación consiste en presenciar la ejecución de un proceso, control o procedimiento efectuado por otros. La observación proporciona evidencia sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento.
 - Indagación: La indagación comprende preguntas para obtener información apropiada mediante entrevistas a las personas de dentro y de fuera de la entidad que tienen los conocimientos apropiados. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. Las respuestas a estas preguntas pueden corroborar evidencia obtenida anteriormente o proporcionar información que no se poseía, sin perjuicio de su posterior contraste si el verificador lo considera necesario.
 - Confirmaciones: Las confirmaciones consisten en obtener corroboración de una información contenida en los registros, así como de la carta con las manifestaciones de la dirección de la entidad que elabora la información sobre sostenibilidad. Las confirmaciones externas deberán ser escritas.
 - Recálculos: Los recálculos consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de los registros de información y de los cálculos y análisis realizados por la entidad o en la realización de cálculos independientes.
 - Procedimientos analíticos: Las técnicas de examen analítico consisten en la comparación de las cantidades registradas con las expectativas desarrolladas por el verificador al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. (Ref: Apartado A53)
 - Re-ejecución: Ejecución independiente por parte del verificador de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.
45. Si el verificador utiliza el muestreo como medio para seleccionar los elementos para una prueba, deberá:
- (a) considerar el propósito del procedimiento y las características de la población de la que se extraerá la muestra;
 - (b) determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel apropiadamente bajo;
 - (c) seleccionar la muestra, realizar procedimientos con los elementos seleccionados y evaluar los resultados; y
 - (d) documentar adecuadamente estos aspectos.

46. El verificador deberá diseñar procedimientos para concluir, en términos de seguridad limitada, sobre si la descripción del proceso incluida en la información sobre sostenibilidad es consistente con el proceso implantado y para determinar si el proceso cumple con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad. Al diseñar estos procedimientos, el verificador considerará las características cualitativas de la información de acuerdo con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad que requieren que la información sea relevante y presente fielmente la sustancia de los fenómenos y que sea completa, neutral y adecuada.
47. Respecto al cumplimiento de los requisitos de divulgación con el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852 de Taxonomía se deberán realizar procedimientos que permitan alcanzar una conclusión en términos de seguridad limitada, es decir, que no se detecten cuestiones que lleven a pensar que dichas divulgaciones no han sido preparadas de conformidad a la citada normativa respecto a:
 - (a) la descripción, naturaleza y alcance de la actividad, incluido el formato en el que se presentan estas actividades;
 - (b) si las actividades económicas elegibles cumplen con las condiciones establecidas en el marco de referencia de la taxonomía para calificarlas como alineadas y, en particular, si se ajustan a los criterios técnicos de selección, si realizan una contribución sustancial a uno o más de los objetivos ambientales, si no causan un perjuicio significativo en el resto de los objetivos medioambientales y respetan las salvaguardas mínimas sociales;
 - (c) si los indicadores y la información acompañante han sido definidos y calculados de acuerdo con el marco de referencia de taxonomía, incluyendo su concordancia con la información financiera subyacente utilizada en su cálculo;
 - (d) si las divulgaciones sobre taxonomía incluidas en la información sobre sostenibilidad son congruentes con el resto de dicha Información.
48. Alguna información a revelar cualitativa puede ser inherentemente de juicio, no observable directamente y puede ser susceptible de sesgo de la dirección. En particular, el verificador necesita aplicar juicio profesional significativo para evaluar qué constituye evidencia suficiente y adecuada en esas circunstancias. (Ref: Apartados A54-A55)

Información que se prevé utilizar como evidencia

49. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos, el verificador evaluará la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia, incluida la información obtenida de fuentes de información externas a la entidad. Dicha información puede convertirse en evidencia solo después de que se hayan aplicado procedimientos sobre ella, incluida la evaluación de su relevancia y fiabilidad. (Ref: Apartado A56)
50. La calidad de toda la evidencia depende de la relevancia y fiabilidad de la información en la que se basa. Que ciertos atributos de información relevante y fiable se consideren aplicables, en las circunstancias concurrentes, y el grado en que lo son, es una cuestión de juicio profesional. (Ref: Apartado A57)
51. Al utilizar información generada por la entidad, el verificador evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias: (Ref: Apartado A57)
 - (a) la obtención de evidencia sobre la exactitud e integridad de la información; y

- (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del verificador.

Dudas acerca de la relevancia y fiabilidad de la Información que se prevé utilizar como evidencia

- 52. Si las condiciones identificadas durante la realización del encargo de verificación llevan al verificador a pensar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al verificador, éste llevará a cabo investigaciones adicionales y determinará su efecto en el resto de la evidencia obtenida. (Ref: Apartados A58-A59)
- 53. Si el verificador tiene dudas sobre la relevancia o fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia:
 - (a) determinará si son necesarias modificaciones o adiciones a los procedimientos para resolver las dudas; y
 - (b) si las dudas no pueden ser resueltas, considerará el efecto, en su caso, sobre otros aspectos del encargo, incluido si dichas dudas son indicativas de un riesgo de que las divulgaciones contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

Criterios desarrollados por la entidad en relación con la información específica de la misma

- 54. Cuando la entidad desarrolle, en relación con la información específica de la misma, criterios adicionales a los exigidos con carácter general por el marco de información sobre sostenibilidad, el verificador tendrá que evaluar si los criterios desarrollados por la entidad son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo y si la definición de los mismos está a disposición de los usuarios de la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartados A60-A61)
- 55. El verificador evaluará si la información sobre sostenibilidad hace referencia a, o describe adecuadamente, los criterios aplicados y las fuentes de dichos criterios, así como las interpretaciones que se hayan realizado.

Comunicaciones dentro del equipo del encargo

- 56. El responsable del encargo de verificación se asegurará, a lo largo de su ejecución, de que: (Ref: Apartado A62)
 - (a) se organicen comunicaciones periódicas dentro del equipo del encargo, de modo que sus miembros puedan disponer de la información necesaria para llevar a cabo su trabajo de forma adecuada;
 - (b) los resultados obtenidos de los procedimientos realizados se comparten al nivel adecuado; y
 - (c) se proporcionen respuestas a las cuestiones significativas detectadas.

Trabajo realizado por un experto de la dirección

- 57. Si la información que se prevé utilizar como evidencia la ha preparado un experto de la dirección, el verificador, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para sus fines:
 - (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A63-A65)
 - (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; (Ref: Apartado A66)

- (c) obtendrá conocimiento del modo en que la información preparada por ese experto ha sido utilizada por la dirección para la preparación de la información sobre sostenibilidad; y (Ref: Apartado A67)
- (d) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de verificación en relación con el asunto correspondiente.

Experto del verificador

58. Si el verificador prevé utilizar el trabajo de un experto externo, este:
- (a) evaluará si el experto tiene la competencia y la capacidad necesarias para los fines del verificador; (Ref: Apartados A63-A64)
 - (b) evaluará si el experto externo es independiente, para lo que indagará acerca de los intereses y las relaciones que pueden originar una amenaza a la objetividad de ese experto; (Ref: Apartado A68)
 - (c) obtendrá un conocimiento suficiente del campo de especialización del experto para determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del verificador; (Ref: Apartado A69)
 - (d) acordará con el experto del verificador la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; y (Ref: Apartado A70)
 - (e) evaluará la adecuación del trabajo del experto para los fines del verificador. (Ref: Apartado A71)
59. En caso de que el verificador utilice la asistencia de un experto interno también llamado especialista, el sistema de gestión de la calidad del verificador individual o de la sociedad de verificación comprenderá políticas o procedimientos relacionados con la involucración del mismo a lo largo del trabajo de verificación. La documentación relativa a la participación de este experto en el trabajo de verificación deberá formar parte de los papeles de trabajo. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del verificador en relación con los requerimientos anteriores dependerá de la naturaleza de dichas políticas o procedimientos.
60. Si el verificador se refiere al trabajo de un experto en su informe de verificación, la redacción de ese informe no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del verificador sobre la conclusión que se expresa en ese informe.
61. Si el verificador determina que el trabajo del experto externo no es adecuado para los fines del verificador:
- (a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar; o
 - (b) aplicará procedimientos adicionales adecuados a las circunstancias.

Terceros independientes acreditados y otros proveedores de servicios de verificación contratados por la entidad para verificar determinados elementos de la información sobre sostenibilidad

62. Cuando la entidad haya utilizado los servicios de un tercero independiente acreditado para la emisión de un informe sobre determinados elementos de la información sobre sostenibilidad, por exigirlo así la normativa europea, el alcance del trabajo del verificador de la información sobre sostenibilidad se limitará a considerar el contenido

del informe emitido como evidencia de su verificación, previa comprobación exclusivamente de la acreditación del tercero y de que el alcance del informe emitido por el tercero independiente acreditado se corresponde con el exigido por la normativa.

63. Cuando la entidad haya utilizado los servicios de otro proveedor de servicios de verificación para la emisión de un informe sobre determinados elementos de la información sobre sostenibilidad, el verificador deberá:
- (a) evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho proveedor de servicios de verificación; (Ref: Apartados A63-A65 y A72)
 - (b) obtener conocimiento del trabajo realizado por dicho proveedor de servicios de verificación; y
 - (c) evaluar la adecuación del trabajo realizado por dicho proveedor de servicios de verificación como evidencia de verificación en relación con los correspondientes elementos verificados.

Información incorporada por referencia

64. Cuando la información publicada por la entidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y, por lo tanto, dentro del alcance del encargo de verificación limitada, esté incorporada por referencia, los verificadores deberán comprobar exclusivamente que en el documento al que se refiere la información incorporada por referencia se cumplan las condiciones descritas en las mencionadas normas para poder incorporar información por referencia en la información sobre sostenibilidad.

A estos efectos, deberán, o bien comunicarse con el(los) verificador(es) o auditor(es) del informe de verificación o auditoría que cubra la información que se incorpora por referencia, o bien obtener dicho informe, cuando esté disponible.

Comunicarse con el verificador o auditor responsable de dicha verificación o auditoría, u obtener el informe emitido por este, es una forma de que los verificadores recojan evidencia adecuada y suficiente y eviten la duplicación de procedimientos. (Ref: Apartado A73)

Hechos posteriores

65. El verificador:
- (a) aplicará procedimientos para identificar hechos ocurridos hasta la fecha del informe de verificación que puedan tener un efecto en la información sobre sostenibilidad y sobre el informe de verificación; y (Ref: Apartados A74-A75)
 - (b) evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida acerca de si tales hechos se reflejan adecuadamente en esa información sobre sostenibilidad de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad.
66. El verificador reaccionará adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de verificación que, de haber sido conocidos por el verificador a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de verificación. (Ref: Apartado A76)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza

67. El verificador determinará si es necesario revisar el enfoque del encargo si:

- (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, consideradas junto con las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo, podrían ser materiales; o
- (b) las incorrecciones acumuladas durante el encargo pueden, consideradas en su conjunto, tener como resultado que la información sobre sostenibilidad contenga una incorrección material.

Otra información

Obtención de la otra información

68. El verificador:

- (a) identificará la otra información, a través de discusiones con la dirección, del documento o los documentos que se espera se vayan a emitir de forma conjunta con la información sobre sostenibilidad o que contengan la información sobre sostenibilidad y el informe de verificación sobre esta, así como la forma y el momento en que la entidad tiene planificada la emisión de dicho documento o documentos; y
- (b) dispondrá de lo necesario con la dirección para obtener oportunamente, y antes de la fecha de emisión del informe de verificación, la versión final que se espera emitir del documento o documentos identificados.

De acuerdo con la normativa mercantil aplicable, como mínimo, la otra información estará compuesta por el informe de gestión y las cuentas anuales formuladas por los administradores de la entidad. No obstante, a efectos de esta norma, no se considerará como otra información los informes de verificación emitidos por terceros independientes acreditados exigidos por el derecho de la Unión Europea sobre determinados elementos de la información sobre sostenibilidad y que deberán figurar como un anexo del informe de gestión. Tampoco se considerará como otra información el informe de auditoría de las cuentas anuales. (Ref: Apartado A77)

Lectura y consideración de la otra información

69. El verificador realizará una lectura y considerará la otra información obtenida antes de la fecha del informe de verificación, y al hacerlo:

- (a) considerará si hay incongruencias entre la otra información y la información sobre sostenibilidad;
- (b) considerará si hay incongruencias entre la otra información y el conocimiento obtenido por el verificador a lo largo de su encargo de verificación, en el contexto de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas en dicho encargo de verificación;
- (c) Si se detectan incongruencias evaluará si las mismas, por su importe o naturaleza, podrían indicar la existencia de una incorrección material que afecte a la información sobre sostenibilidad y, en este caso, el verificador realizará los procedimientos adicionales que le permitan concluir sobre si:
 - (i) existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad; o
 - (ii) el verificador debe actualizar su conocimiento de la entidad y su entorno.

Respuesta ante las incongruencias evaluadas

70. Si el verificador concluye que existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad, solicitará a la dirección que investigue y corrija, en su caso, la información sobre sostenibilidad. Si la dirección:
- (a) acepta hacerlo, el verificador comprobará que la corrección se ha realizado;
 - (b) rehúsa hacerlo, el verificador comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y solicitará su investigación y, en su caso, corrección posterior. Si a pesar de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad la incorrección material no se investiga y corrige, el verificador considerará las implicaciones para el informe de verificación que la cuestión puede llegar a tener en función de las circunstancias concretas y comunicará a los responsables del gobierno de la entidad dichos efectos sobre su informe. (Ref: Apartados A78-A79)
71. Ante la existencia de una incongruencia entre la información sobre sostenibilidad y la otra información, el verificador evaluará la necesidad de ponerse en contacto con el auditor de la entidad encargado de la auditoría de las cuentas anuales, con la finalidad de discutir la cuestión con dicho profesional, sin que ello implique en modo alguno el acceso a los papeles de trabajo por no estar contemplado en la normativa. (Ref: Apartados A80-A83)
72. Si el verificador concluye que no existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad pero que la incongruencia podría afectar a la otra información, solicitará a la dirección que investigue y corrija, en su caso, la otra información. (Ref: Apartados A78-A79)

Información comparativa

73. Cuando, de acuerdo con el marco de información sobre sostenibilidad, se presente información comparativa, el verificador, con independencia de que haya verificado o no el año anterior, evaluará si: (Ref: Apartado A84)
- (a) la información comparativa es congruente con la información sobre sostenibilidad formulada el período anterior y, de no ser así, que cualquier incongruencia ha sido tratada de acuerdo con el marco de información sobre sostenibilidad; y
 - (b) los criterios aplicados para la medición o evaluación de la información sobre sostenibilidad reflejados en la información comparativa son congruentes con los aplicados en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios, dichos cambios han sido aplicados y explicados conforme al marco de información sobre sostenibilidad.
74. Si la información comparativa no estuvo sujeta a verificación en el período anterior, el verificador lo indicará en el informe a través de un párrafo sobre otras cuestiones.
75. Si la información comparativa estuvo sujeta a verificación en el período anterior pero dicha verificación la realizó otro verificador, el verificador sucesor evaluará, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 76 (c), indicarlo en el informe a través de un párrafo sobre otras cuestiones, en el que se incluya el tipo de conclusión expresada por el verificador predecesor (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada) y la fecha de emisión de dicho informe.
76. Si en la ejecución del trabajo de verificación llega al conocimiento del verificador que puede haber incorrecciones en la información comparativa presentada, este:

- (a) discutirá la situación con la dirección y aplicará procedimientos adecuados a las circunstancias que le permitan concluir la existencia o no de dichas incorrecciones;
- (b) considerará el efecto de las incorrecciones en su informe del período actual; y
- (c) si la información comparativa contiene incorrecciones materiales, no ha sido corregida y no se considera incorrección material respecto a la información del periodo actual, informará de este hecho junto con una descripción de las circunstancias que afectan a la información comparativa en un párrafo sobre otras cuestiones.

Manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad

- 77. El verificador solicitará manifestaciones escritas de los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre la información sobre sostenibilidad y conocimientos de las cuestiones de que se trate y, al menos, de algún miembro del órgano de administración de la entidad que tenga competencia para ello. (Ref: Apartado A85).
- 78. El verificador solicitará de la dirección y, al menos, de algún miembro del órgano de administración de la entidad, manifestaciones escritas sobre:
 - (a) que estos han cumplido con su responsabilidad de desarrollar e implantar un proceso para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad que resulta de aplicación y de divulgar información sobre este proceso en la propia información sobre sostenibilidad; (Ref: Apartado A86).
 - (b) que estos han cumplido con su responsabilidad de preparar la información sobre sostenibilidad, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad;
 - (c) que han proporcionado al verificador toda la información relevante y acceso a la documentación y a las personas de las cuales el verificador ha considerado necesario obtener evidencia de verificación y que han reflejado todas las cuestiones relevantes en la información sobre sostenibilidad;
 - (d) si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en su conjunto, para la información sobre sostenibilidad. Un resumen de dichas incorrecciones se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella;
 - (e) si creen que las hipótesis significativas usadas al realizar las estimaciones y para preparar la información prospectiva son razonables;
 - (f) que han comunicado al verificador todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes;
 - (g) si han revelado al verificador su conocimiento de la existencia de fraudes, indicios o denuncias de fraude o de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias en las que el fraude o el incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en la información sobre sostenibilidad; y
 - (h) si han ajustado la información sobre sostenibilidad o revelado todos los hechos ocurridos posteriores a la fecha de la información sobre sostenibilidad acerca de los cuales el marco de información sobre sostenibilidad requiere ajuste o revelación de información.

79. Si, además de las manifestaciones requeridas, el verificador determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para justificar otra evidencia relevante para la información sobre sostenibilidad, el verificador las solicitará.
80. Cuando las manifestaciones escritas se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la información sobre sostenibilidad, el verificador:
 - (a) evaluará su razonabilidad y su congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones (escritas o verbales); y
 - (b) considerará si es de esperar que quienes realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones.
81. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de verificación.
82. Si no se proporcionan al verificador una o varias manifestaciones escritas o este concluye que existen reservas suficientes en relación con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de los que proporcionan las manifestaciones escritas, o que estas no son fiables por algún otro motivo, el verificador:
 - (a) discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) evaluará de nuevo la integridad de aquellos a quienes se solicitaron las manifestaciones o las proporcionaron y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general; y
 - (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe de verificación.
83. El verificador denegará una conclusión acerca de la información sobre sostenibilidad si:
 - (a) el verificador concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 78 de manera que las manifestaciones escritas sobre estos aspectos no son fiables; o
 - (b) la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 78.

Formación de la conclusión de verificación limitada

Evaluación de la evidencia obtenida

84. El verificador evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, incluida la evidencia del trabajo realizado por un experto externo del verificador, terceros independientes acreditados u otros proveedores de servicios de verificación o por la función de auditoría interna y, de ser necesario según las circunstancias, intentará obtener evidencia adicional. En este sentido, el verificador:
 - (a) evaluará si la evidencia obtenida cumple con los objetivos del verificador indicados en el apartado 7 de esta norma;
 - (b) evaluará si los procedimientos de verificación realizados cumplen con los objetivos previstos en los mismos; y

- (c) considerará toda la evidencia obtenida, ya sea congruente o incongruente con otra evidencia, e independientemente de si parece corroborar o contradecir la información a revelar.

Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de verificación limitada

- 85. Si llega a conocimiento del verificador alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales, el verificador diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta que pueda:
 - (a) concluir que no es probable que la cuestión o las cuestiones sean causa de que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales; o
 - (b) concluir que, debido a esa cuestión o esas cuestiones, la información sobre sostenibilidad contiene una incorrección material.

Limitación al alcance.

- 86. Si el verificador no puede obtener evidencia suficiente y adecuada, existe una limitación al alcance. (Ref: Apartados A87-A88)

Evaluación conjunta, comunicación y corrección de incorrecciones. Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

Evaluación conjunta de las incorrecciones

- 87. Las incorrecciones detectadas se han de evaluar durante el encargo con el fin de determinar si, individualmente o consideradas en su conjunto, son materiales para la formación de la conclusión. Se requiere que el verificador evalúe de forma conjunta las incorrecciones identificadas durante el encargo excepto las que sean claramente insignificantes. “Claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”, en la medida que claramente insignificante es aquella incorrección que no afecta a la toma de decisiones de los usuarios de la información sobre sostenibilidad, tanto si se considera individualmente como de forma conjunta con otras incorrecciones, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancia por el que se juzguen. (Ref: Apartados A89-A91)

Comunicación y corrección de las incorrecciones

- 88. El verificador comunicará de manera oportuna a la dirección todas las incorrecciones evaluadas de forma conjunta en el transcurso de la verificación y solicitará a la dirección que corrija esas incorrecciones. (Ref: Apartado A92)
- 89. Sí, a solicitud del verificador, la dirección ha corregido las incorrecciones comunicadas, el verificador aplicará procedimientos adicionales a fin de comprobar si las incorrecciones materiales persisten.
- 90. Si la dirección se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el verificador, éste obtendrá conocimiento de los motivos de la dirección para no hacerlo, comunicará la incorrección a los responsables del gobierno de la entidad, y solicitará su corrección posterior. (Ref: Apartado A93)

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

91. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el verificador considerará si los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida indican que se debe revisar la materialidad.
92. Antes de concluir en su informe, el verificador determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales de forma individual o en su conjunto, teniendo en cuenta su influencia en los usuarios de la información sobre sostenibilidad. El verificador considerará los efectos de dichas incorrecciones en su informe. (Ref: Apartados A94-A95).
93. A la hora de evaluar incorrecciones sobre información cualitativa incluida en la información sobre sostenibilidad, es poco probable que un umbral de materialidad calculado sobre información cuantitativa sea válido para identificar y evaluar incorrecciones materiales en dicha información. La determinación de qué constituye una incorrección en el contexto de la información cualitativa requiere la aplicación de juicio profesional. (Ref: Apartado A96).

Sesgo de la dirección

94. El verificador evaluará si los juicios aplicados y las decisiones adoptadas por la dirección en las estimaciones realizadas y las hipótesis utilizadas para preparar la información sobre sostenibilidad, incluida la información de carácter prospectivo, son indicativos de un posible sesgo de la dirección, aunque individualmente sean razonables. Si se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el verificador evaluará la implicación del mismo en el encargo de verificación debiendo responder adecuadamente. Al respecto, debe tenerse en cuenta que cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección tiene naturaleza fraudulenta.

Conclusión

95. El verificador llegará a una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento o no alguna cuestión que le lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad en su conjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable. Para llegar a esa conclusión, el verificador considerará la evaluación de la evidencia en cuanto a si la misma es o no suficiente y adecuada, así como si las incorrecciones detectadas y no corregidas son materiales, ya sean individualmente consideradas o en su conjunto, teniendo en cuenta el objetivo de alcanzar una seguridad limitada.
96. También considerará si la presentación, la estructura y los contenidos globales de la información sobre sostenibilidad son acordes con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad.

Conclusión no modificada (favorable)

97. El verificador emitirá una conclusión de verificación limitada no modificada cuando concluya que, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, no ha llegado a su conocimiento cuestión alguna que le lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad en su conjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo:
 - (a) Que la descripción proporcionada del proceso para identificar la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implantado y que permite identificar la

información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

- (b) El cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- (c) El cumplimiento de los requisitos de divulgación incluidos en la información sobre sostenibilidad con lo establecido en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852 de Taxonomía.

Conclusión modificada

98. El verificador expresará una conclusión de verificación limitada con salvedades cuando:
 - (a) habiendo obtenido evidencia suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o consideradas en su conjunto, son materiales, pero no generalizadas, para la información sobre sostenibilidad; o
 - (b) el verificador no pueda obtener evidencia suficiente y adecuada en la que basar su conclusión, pero concluya que los posibles efectos sobre la información sobre sostenibilidad de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.
99. El verificador expresará una conclusión de verificación limitada desfavorable cuando habiendo obtenido evidencia suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o consideradas en su conjunto, son materiales y generalizadas en la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartados A97-A99)
100. El verificador denegará la conclusión de verificación limitada cuando no pueda obtener evidencia suficiente y adecuada en la que basar su conclusión y concluya que los posibles efectos sobre la información sobre sostenibilidad de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados. (Ref: Apartados A97-A99).
101. Si el verificador expresa una conclusión modificada debido a una limitación al alcance, pero tiene conocimiento de una o más incorrecciones materiales que afectan a la información sobre sostenibilidad, el verificador deberá incluir en su informe tanto la limitación al alcance como las cuestiones de las que se deriven las incorrecciones.
102. Si la entidad, en la información sobre sostenibilidad, identifica y describe que la misma contiene incorrecciones materiales y el verificador concluye que efectivamente dichas incorrecciones son materiales, el verificador deberá expresar una conclusión con salvedades o desfavorable, según corresponda. (Ref: Apartado A100)
103. Si tras realizar el trabajo de verificación, el verificador concluye que el proceso seguido por la entidad para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad (análisis de doble materialidad) no es coherente con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable o no permite identificar la información material que debería ser revelada, deberá evaluar el impacto de dicha situación en relación con el contenido incluido en la información sobre sostenibilidad preparada por la entidad. Dependiendo de la materialidad y generalización de los efectos de dicha situación se deberá expresar una conclusión con salvedades, desfavorable o denegada, según corresponda. (Ref: Apartados A97-A99)

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

104. Si el verificador considera necesario

- (a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe de verificación sobre una cuestión presentada o revelada en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del verificador, es de tal importancia que es fundamental para que los citados usuarios comprendan dicha información, lo hará en una sección del informe bajo el título de párrafo de énfasis.
- (b) Si el verificador considera necesario comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre sostenibilidad que, a su juicio, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan el encargo, las responsabilidades del verificador o el propio informe de verificación, lo hará en una sección del informe bajo el título de párrafo sobre otras cuestiones.

En ambos casos, se indicará que el verificador no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión correspondiente. La inclusión de estos párrafos en el informe será objeto de comunicación a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A101-A103)

Preparación del informe de verificación

Asunción de la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de verificación

105. Antes de firmar y fechar el informe de verificación, el responsable del encargo:

- (a) asumirá la responsabilidad de determinar si se han cumplido con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, aplicables al encargo;
- (b) determinará, mediante los procedimientos de revisión de documentación del encargo y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de verificación;
- (c) revisará la información sobre sostenibilidad y el informe de verificación para determinar que el informe que se va a emitir es adecuado a las circunstancias;
- (d) determinará que su participación en el encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo, de manera que tiene la base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados considerando las circunstancias del encargo; y
- (e) si el encargo está sometido a revisión de calidad, determinará que la revisión de calidad del encargo ha finalizado y todos los aspectos que, en su caso, se han puesto de manifiesto, han sido adecuadamente considerados.

En los papeles de trabajo deberá documentarse el resultado de la ejecución de lo establecido en las letras (a) a (e) anteriores.

Forma y contenido del informe de verificación

106. El informe de verificación debe presentarse por escrito y contener una expresión clara de la conclusión del verificador en términos de seguridad limitada con el alcance recogido en el apartado 7 de esta norma. (Ref: Apartados A104-A105)

107. La conclusión del verificador estará claramente separada de información o explicaciones que no afecten a la conclusión, incluidos:

- (a) párrafos de énfasis;

- (b) párrafos sobre otras cuestiones; y
- (c) información adicional incluida en el informe de verificación.

La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones u otra información no intentan desviar la atención sobre la conclusión del verificador. (Ref: Apartados A104-A105)

108. El informe de verificación incluirá, como mínimo, los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref: Apartados A104-A105)

- (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de verificación limitada que ha sido emitido por un verificador independiente.
- (b) El destinatario: en el informe de verificación se identificará a la persona o personas a quienes vaya destinado y a quien hubiese efectuado el nombramiento, en el caso de que este último no coincida con el destinatario.
- (c) La conclusión del verificador en la primera sección del informe de verificación, la cual:
 - (i) incluirá un título que indique claramente el tipo de conclusión que se proporciona, ya sea:
 - para conclusiones no modificadas: conclusión de verificación limitada.
 - para conclusiones modificadas: conclusión de verificación limitada incluyendo el tipo de conclusión expresada: “con salvedades”; “desfavorable” o “denegada”, según corresponda.
 - (ii) incluirá la identificación de la entidad cuya información sobre sostenibilidad ha sido objeto del encargo de verificación;
 - (iii) identificará que se trata de un informe de verificación limitada;
 - (iv) identificará y describirá la información sobre sostenibilidad, incluido, el proceso seguido por la entidad para identificar la información que se incluye en la información sobre sostenibilidad, que se incorpora al informe de gestión, de conformidad con el artículo 49 bis del Código de Comercio o con el artículo 262 bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según sean aplicables;
 - (v) especificará la fecha y el período o períodos que abarca la información sobre sostenibilidad;
 - (vi) expresará una conclusión de un modo que informe si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, han llegado a conocimiento del verificador alguna cuestión que le lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad en su conjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo:
 - que la descripción proporcionada del proceso para identificar la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implantado y que permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

- el cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
 - el cumplimiento de los requisitos de divulgación incluidos en la información sobre sostenibilidad con lo establecido en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852 de Taxonomía.
- (vii) identificará el marco de información sobre sostenibilidad aplicado con mención expresa, en su caso, al lugar donde se pueden localizar los criterios desarrollados por la entidad dentro de la información sobre sostenibilidad.
- (d) El fundamento de la conclusión se situará inmediatamente detrás de la sección de “Conclusión” y con el título “Fundamento de la conclusión” e incluirá:
- (i) una declaración de que el encargo de verificación se ha realizado de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad aplicable;
 - (ii) una declaración de que en un encargo de verificación limitada la extensión de los procedimientos aplicados es menor en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable; y
 - (iii) que, en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de verificación limitada es menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable;
 - (iv) una referencia a la sección del informe de verificación en la que se describen las responsabilidades del verificador de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad;
 - (v) una declaración de que el verificador y, en su caso, la sociedad de verificación, son independientes de la entidad de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad;
 - (vi) una declaración de que el verificador individual o la sociedad de verificación tiene implantado un sistema de gestión de la calidad que asegure el cumplimiento de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad interno del verificador individual o de la sociedad de verificación con indicación, en su caso, de la norma que soporta el mismo;
 - (vii) una manifestación de que el verificador considera que la evidencia que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la conclusión alcanzada; y
 - (viii) si se expresa una conclusión modificada, uno o varios párrafos en los que se proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que la originan.
- (e) El informe de verificación incluirá una sección titulada “Otra información”, que incluirá:
- (i) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información;
 - (ii) la identificación de, en su caso, otra información obtenida por el verificador antes de la fecha de emisión del informe de verificación;

- (iii) una declaración de que la conclusión del verificador no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el verificador no expresa ninguna conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta;
 - (iv) una descripción de las responsabilidades del verificador con respecto a la lectura y consideración de la otra información según se requiere en esta norma; y
 - (v) en el caso de que el verificador no haya obtenido antes de la fecha del informe de verificación la otra información que acompañará a la información sobre sostenibilidad y a su correspondiente informe de verificación, indicará este hecho junto con la imposibilidad de realizar los procedimientos previstos por esta norma. (Ref: Apartado A106)
- (f) Una sección con el título “Responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información sobre sostenibilidad”, que:
- (i) declare que los responsables del gobierno de la entidad son responsables de desarrollar e implantar un proceso para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y de informar sobre el proceso implantado. Dicha responsabilidad incluye:
 - conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
 - identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
 - evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados; y
 - realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias;
 - (ii) declare que los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad;
 - (iii) declare que los responsables del gobierno de la entidad son responsables de diseñar, implantar y mantener el control interno que consideran necesario para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad y libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o error y seleccionar y aplicar métodos apropiados para la presentación de información sobre sostenibilidad y la realización de asunciones y estimaciones que sean razonables, considerando las circunstancias, sobre las divulgaciones específicas; y
 - (iv) si los responsables de supervisar el proceso de preparación de la información sobre sostenibilidad son distintos de aquellos que cumplen las

responsabilidades descritas anteriormente, identifique a los responsables de la supervisión.

- (g) En su caso, una sección con el título “Limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad”, que describa cualquier limitación asociada a la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base del marco de información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartados A107-A108).
- (h) Una sección con el título “Responsabilidades del verificador”, que manifieste:
 - (i) que los objetivos del verificador son planificar y ejecutar el encargo de verificación para obtener una seguridad limitada acerca de que el proceso implantado por la entidad para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad cumple con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, que la información sobre sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, y emitir un informe de verificación con una conclusión en términos de seguridad limitada;
 - (ii) que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error; y que se consideran materiales si, individualmente o en su conjunto, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad;
 - (iii) que el verificador aplica el juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo;
 - (iv) que el verificador aplica procedimientos sobre el riesgo, lo que incluye un conocimiento de los controles internos relevantes con el fin de identificar la información a relevar en la que es más probable que surjan incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, pero no con la finalidad de proporcionar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad;
 - (v) que el verificador diseña y aplica procedimientos que responden a las divulgaciones contenidas en la información sobre sostenibilidad en la que es probable que surjan incorrecciones materiales;
 - (vi) que el riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno; y
 - (vii) si se trata de una entidad de interés público que el verificador proporciona a la comisión de auditoría de la entidad una declaración de que ha cumplido los requerimientos de ética relativos a independencia y se ha comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para su independencia y, en su caso, de las medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.
- (i) Una sección con el título “Resumen del trabajo realizado”, que contenga un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del verificador. Esta sección describirá la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados de manera suficiente para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe de verificación entender la verificación limitada que se ha alcanzado.

- (j) La firma e identificación del responsable del encargo y del informe, indicando su número de inscripción en el **Registro Oficial de Auditores de Cuentas y de Verificadores de la Información sobre Sostenibilidad** como verificador. En caso de sociedad de verificación, además, la identificación de la sociedad y su número de inscripción en el **Registro Oficial de Auditores de Cuentas y de Verificadores de la Información sobre Sostenibilidad** como sociedad de verificación.
- (k) La dirección del despacho u oficina donde se encuentra el responsable del encargo.
- (l) La fecha del informe, que será aquella en la que el verificador haya completado los procedimientos de verificación necesarios para formarse una conclusión en relación con la información sobre sostenibilidad.

Dicha fecha no podrá ser en ningún caso anterior a la fecha de la formulación del informe de gestión que contiene la información sobre sostenibilidad realizada por los responsables del gobierno de la entidad, ni anterior a la revisión de calidad del encargo, cuando se requiera de acuerdo con las políticas o procedimientos del verificador.

Comunicación con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros

- 109. El verificador determinará si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión significativa que deba ser comunicada a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros. (Ref: Apartados A109-A111)
- 110. El verificador se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hallazgos significativos del trabajo de verificación cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso del trabajo de verificación. El responsable del encargo revisará las comunicaciones escritas con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

Documentación

- 111. El verificador preparará oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de verificación, que sea suficiente y adecuado para permitir que un verificador experimentado en verificación sobre sostenibilidad, sin relación previa con el encargo, comprenda:
 - (a) la estrategia global de verificación;
 - (b) el programa de trabajo de verificación que incluirá una descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta norma y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; en concreto, con lo establecido al respecto en el artículo 29.2 de la **Ley de Auditoría de Cuentas y Verificación de la Información sobre Sostenibilidad**;
 - (c) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida;
 - (d) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo de verificación, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones; y
 - (e) Los umbrales considerados para determinar que una incorrección de carácter financiero es claramente insignificante; las incorrecciones comunicadas y si han sido corregidas por la entidad y la conclusión del verificador sobre si las incorrecciones

no corregidas son materiales, individualmente o de forma conjunta, y la base para dicha conclusión.

La documentación de la estrategia global y de los programas de trabajo deberá reflejar los cambios significativos realizados durante el encargo de verificación.

112. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el verificador dejará constancia de:
 - (a) los aspectos del proceso y las características que identifican las divulgaciones específicas sobre los que se han realizado pruebas;
 - (b) la persona que realizó el trabajo de verificación y la fecha en que se completó dicho trabajo; y
 - (c) la persona que revisó el trabajo de verificación realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
113. La documentación del encargo incluirá también las discusiones sobre cuestiones significativas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.
114. Si el verificador identifica información incongruente con la conclusión final de la verificación con respecto a una cuestión significativa, el verificador documentará el modo en que trató dicha incongruencia.
115. El verificador reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del mismo oportunamente después de la fecha del informe de verificación.
116. El archivo se cerrará en el plazo máximo establecido en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad. Después de haber terminado la compilación del archivo del encargo, el verificador no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación.
117. Los verificadores individuales y las sociedades de verificación de la información sobre sostenibilidad conservarán y custodiarán la documentación del encargo de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.
118. Cuando, en circunstancias excepcionales, el verificador considere necesario modificar la documentación del encargo existente o añadir nueva documentación del encargo después de que se haya terminado la compilación del archivo del encargo, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el verificador documentará:
 - (a) los motivos específicos para ello; y
 - (b) la fecha en que se realizó y las personas que aprobaron la modificación, la hicieron y revisaron.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Acuerdo de los términos del encargo (Ref: Apartado 19)

- A1. Además de incluir las cuestiones que el apartado 19 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, a cuestiones como:
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo.
 - El hecho de que, por las limitaciones inherentes al encargo de verificación limitada y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la verificación se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con esta norma técnica.
 - Los planes relativos a la planificación y ejecución de la verificación, incluida la composición del equipo del encargo incluyendo, en su caso, la participación de expertos del verificador.
 - La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas.
 - La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información y documentación de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad.
 - El acuerdo de la dirección de informar al verificador sobre los hechos que puedan afectar a la información sobre sostenibilidad y que lleguen a su conocimiento durante el periodo que media entre la fecha del informe de verificación y la fecha de publicación de la información sobre sostenibilidad.

Planificación y realización del encargo

Escepticismo y juicio profesionales en la realización del encargo de verificación (Ref: Apartados 20-21)

- A2. El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Ello incluye cuestionar evidencia incongruente y la fiabilidad de las respuestas a las indagaciones y la información que se vayan a utilizar como evidencia, considerando la fuente de la evidencia y su relevancia para el encargo de verificación. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida, teniendo en cuenta las circunstancias. El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el trabajo de verificación es necesario para que el verificador, por ejemplo, reduzca los riesgos de:
- Pasar por alto circunstancias inusuales.
 - Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados.
 - Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos y en la evaluación de sus resultados.
- A3. El verificador puede aceptar que los registros y los documentos aportados por la entidad son auténticos a menos que tenga motivos para pensar lo contrario. Sin embargo, los apartados 49 a 51 de esta norma requieren que el verificador se plantee la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia.
- A4. En todo caso el verificador está obligado a aplicar escepticismo profesional a lo largo del encargo, a pesar de las situaciones que pueden dificultar la aplicación del mismo, ante las que habrá que considerar la aplicación de procedimientos adicionales para asegurar el cumplimiento del requerimiento. Ejemplos de estas situaciones son:

- Restricciones presupuestarias impuestas por la entidad verificada, que pueden desalentar la utilización de recursos adecuados, incluido personal o expertos, con la experiencia o la cualificación técnica suficientes, cuando sea necesario.
 - Fechas límite ajustadas, lo que puede afectar negativamente al comportamiento de los que realizan el trabajo, así como a aquellos que dirigen, supervisan y revisan.
 - La falta de cooperación o presiones indebidas ejercidas por la dirección, que pueden afectar negativamente a la capacidad del equipo del encargo de resolver problemas complejos o controvertidos.
 - Dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros, que pueden causar un sesgo del equipo del encargo al seleccionar las fuentes de evidencia, y llevarlo a buscar evidencia en fuentes de más fácil acceso.
 - Un exceso de confianza en las herramientas y técnicas automatizadas, que puede producir una falta de evaluación crítica de la evidencia por el equipo del encargo.
 - La complejidad del encargo. A mayor tamaño, complejidad y diversidad de la entidad (por ejemplo, su dispersión geográfica y la mayor dependencia que tenga de una cadena de suministro más larga y diversa), más difícil será conocer y evaluar cuánta importancia se debe dar a cada información a revelar en el contexto de la información sobre sostenibilidad en su conjunto.
- A5. Asimismo, el escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:
- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
 - La información que cuestione la fiabilidad de las respuestas a las indagaciones o a la información que se vayan a utilizar como evidencia.
 - Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales.
 - Las condiciones que puedan indicar una probabilidad de incorrección.
 - Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- A6. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de verificación adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, y de esta norma técnica, así como las decisiones informadas que son necesarias durante todo el encargo, no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:
- La concurrencia de las condiciones previas para un encargo de verificación.
 - La materialidad de verificación y el riesgo de verificación.
 - La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos de esta norma, y para obtener evidencia.
 - La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y si es necesario diseñar y aplicar procedimientos de verificación adicionales para alcanzar los objetivos de esta norma, que incluyen la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad adecuado a un encargo de verificación limitada.
 - Las conclusiones que se extraen de la evidencia obtenida.

A7. La aplicación del juicio profesional se basa en los hechos y en las circunstancias que el verificador conoce. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia suficiente y adecuada.

Fraude e incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 23)

A8. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Ello incluye considerar la fiabilidad de la información que está previsto utilizar como evidencia de verificación y los controles sobre su preparación y conservación, en su caso. Debido a las características del fraude, el escepticismo del verificador es particularmente importante cuando se consideran las incorrecciones materiales debidas a fraude, las cuales pueden incluir la omisión de información y/o el sesgo deliberado. A continuación, se incluyen ejemplos de incorrecciones materiales debidas a fraude:

- Información sobre sostenibilidad que induce a error (incluida la omisión de información) para evitar sanciones o multas, metas internas o externas potencialmente agresivas o excesivamente optimistas, declaraciones o afirmaciones públicas corporativas o sobre productos intencionadamente inexactas o que inducen a error.
- Información sobre sostenibilidad que induce a error para permitir a la entidad ser considerada favorablemente en relación con proyectos futuros o para ser un factor en acuerdos o negociaciones sobre financiación y acuerdos con proveedores y clientes.
- Información sobre sostenibilidad que induce a error para reducir las obligaciones de carácter tributario o para exagerar los activos o derechos generados.
- Presentar intencionadamente información sobre sostenibilidad relativa a incentivos por resultados de manera sesgada para influir en la remuneración de la dirección y/o los responsables del gobierno de la entidad.
- Presiones ligadas a obtener ciertas credenciales o reconocimientos (por ejemplo, un sello o clasificación como «verde»).

Actividades de planificación

Aspectos generales de la planificación (Ref: Apartado 28)

A9. La información inicialmente obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar en la planificación y ejecución del encargo. No obstante, será necesario recabar mayor nivel de detalle sobre la información inicialmente obtenida. Dicha información puede incluir:

- Información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, el sector en el que opera y los criterios aplicados.
- El calendario de la entidad para la presentación de la información sobre sostenibilidad.
- Si el encargo se refiere a información sobre sostenibilidad consolidada, la naturaleza y extensión de las relaciones entre la sociedad dominante y los componentes.
- Las relaciones con otras entidades de su cadena de valor.

- El conocimiento obtenido en otros trabajos realizados para la entidad.
- Si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de verificación que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.

A10. Una planificación adecuada ayuda a:

- prestar la atención apropiada a los aspectos importantes del encargo;
- identificar a tiempo problemas potenciales y organizar y gestionar correctamente el encargo, con el objeto de llevarlo a cabo de una forma eficaz y eficiente;
- asignar adecuadamente las tareas a los miembros del equipo del encargo y facilitar su dirección, supervisión y la revisión de su trabajo; y
- en su caso, coordinar el trabajo realizado por otros verificadores y expertos.

A11. La planificación permite el desarrollo de:

- una estrategia global para determinar la naturaleza, alcance y momento de ejecución y dirección del encargo;
- un programa del trabajo a realizar, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar, que incluya:
 - el trabajo a realizar en las entidades incluidas en el alcance de la información sobre sostenibilidad (entidad, entidades dependientes y entidades de la cadena de valor) y la asignación de recursos suficientes y adecuados;
 - el trabajo a ser realizado por otros verificadores y/o expertos.

A12. El enfoque para planificar y ejecutar procedimientos de verificación es una cuestión de juicio profesional. Comprender cómo la entidad desagrega o agrega la información sobre sostenibilidad a efectos de su presentación dentro de los márgenes que permite el marco de información sobre sostenibilidad aplicable puede ayudar al verificador a planificar el encargo. Los asuntos que pueden ser relevantes a este respecto incluyen:

- Las características de la entidad y de sus actividades.
- La naturaleza de la información a revelar.
- El momento de realización y la naturaleza de las comunicaciones esperadas con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
- Las políticas de la entidad en cuanto a la preparación de la información sobre sostenibilidad, incluidas sus políticas para la clasificación y presentación de dicha información.
- El ámbito o alcance de la información (incluyendo el perímetro del grupo y la cadena de valor), es decir, si las divulgaciones de información pertenecen a una o más entidades dentro del alcance de presentación de la información sobre sostenibilidad y si dichas entidades están dentro o fuera del control de la entidad que informa.
- El conocimiento de la entidad y su entorno por el verificador, así como de los riesgos de que la información a revelar contenga incorrecciones materiales.
- Los usuarios de la información sobre sostenibilidad y sus necesidades de información.

- El grado en el que el riesgo de fraude es relevante para el encargo.
 - La naturaleza y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo y las necesidades de especialización, la naturaleza y extensión de la participación de expertos, así como el momento de su utilización o participación.
 - Si la entidad tiene una función de auditoría interna, el impacto en el encargo, considerando que no es posible la utilización de la ayuda directa de los auditores internos en el encargo de verificación.
 - La medida en que la información sobre sostenibilidad:
 - se procesa utilizando sistemas de información y controles comunes; y
 - tiene una unidad de medida común.
 - Cómo se comunica internamente la información sobre sostenibilidad a la dirección o a los responsables del gobierno.
 - Si la información a revelar se relaciona con temas, aspectos de los temas o características similares o interconectados.
 - Cómo otras entidades pertenecientes al mismo sector de la entidad verificada presentan la información sobre sostenibilidad.
- A13. El verificador puede decidir que existen formas lógicas de agrupar la información sobre sostenibilidad a efectos de planificar y ejecutar el encargo distintas de las contempladas en el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad sobre las que se habrá basado la entidad a la hora de presentar la información.
- A14. Además de los factores indicados en el apartado A12, las expectativas preliminares sobre los riesgos de incorrección material también pueden ser relevantes para la decisión del verificador sobre cómo agrupar la información sobre sostenibilidad. Por ejemplo, si se identificaron incorrecciones en la información de ciertos temas, subtemas o sub subtemas en encargos de verificación previos, el verificador puede decidir que la información sobre esos temas, subtemas o sub subtemas debe considerarse por separado.
- A15. La decisión del verificador sobre cómo agrupar las divulgaciones de la entidad para fines de planificación y ejecución del encargo, y la forma en que se realiza, implica juicio profesional. Dada la naturaleza diversa de la información sobre sostenibilidad, algunos temas y subtemas son más susceptibles de ser agrupados que otros. Además, se debe tener precaución al agrupar las divulgaciones para que los riesgos de incorrección material sean identificados y abordados adecuadamente.
- A16. El verificador puede decidir discutir los elementos de la planificación con la entidad en el momento de obtener un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo, determinar el alcance del encargo o facilitar la realización y dirección del encargo (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, el enfoque del encargo sigue siendo responsabilidad del verificador. Al discutir el enfoque del encargo, hay que poner atención para no comprometer la eficacia del encargo. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de los procedimientos detallados con la entidad puede comprometer la eficacia del encargo al hacer que los procedimientos sean demasiado predecibles.

A17. En encargos de verificación menos complejos, el encargo completo puede ser realizado por un equipo del encargo muy reducido. Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. El establecimiento del enfoque del encargo en esos casos no tiene que ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo; varía de acuerdo con la dimensión de la entidad, la complejidad del encargo, lo que incluye las cuestiones sobre sostenibilidad y los criterios aplicados, y la dimensión del equipo del encargo.

Revisión de la planificación (Ref: Apartado 30)

A18. La planificación no es una fase discreta, sino un proceso continuo e iterativo durante todo el encargo. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia obtenida, el verificador puede tener que revisar el enfoque del encargo y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos.

Obtención de conocimiento para la Identificación y valoración del riesgo

Recabar conocimiento de la entidad y su entorno (Ref: Apartado 32 (a))

A19. Comprender la entidad y su entorno permite asimismo al verificador evaluar el nivel de conocimiento que la entidad tiene sobre el marco de información sobre sostenibilidad aplicable y sobre la preparación e implicación de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en las cuestiones de sostenibilidad que afectan a la actividad de la entidad.

A20. Es necesario conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar y de su cadena de valor, incluyendo los riesgos de negocio más importantes, y cómo se informa sobre los aspectos relacionados con dichos riesgos, para realizar una adecuada evaluación del riesgo de incorrección material y del diseño de las respuestas necesarias. Ello implica analizar, entre otros aspectos, los siguientes:

- La actividad del negocio y el sector en el que opera.
- Su alcance geográfico.
- El tipo de productos o servicios que suministra la entidad.
- Sus métodos de producción y distribución.
- Los impactos, riesgos y oportunidades materiales, reales y potenciales, identificados por la entidad.
- La estructura legal y organizativa, incluyendo el papel de los órganos de administración, dirección y supervisión respecto a las cuestiones de sostenibilidad.
- La legislación relevante que afecta a la entidad.
- La misión, visión, valores, códigos de conducta y sistemas de gestión establecidos para la gestión de los impactos y riesgos sociales y ambientales.
- Las políticas, actuaciones y metas establecidas sobre las distintas cuestiones de sostenibilidad.
- El modelo de negocio y la estrategia de la entidad como respuesta a los impactos, riesgos y oportunidades identificadas, incluidos sus objetivos de sostenibilidad y las estrategias implantadas para alcanzarlos, y en particular:
 - políticas y acciones para:

- identificar y evaluar riesgos y oportunidades materiales, reales y potenciales;
 - prevenir, remediar y mitigar riesgos materiales, reales y potenciales;
 - aprovechar oportunidades, reales y potenciales;
 - o y acciones de seguimiento de los resultados de dichas políticas.
- Políticas y procedimientos para la preparación de la información sobre sostenibilidad, incluyendo los criterios de registro y compilación de información y el proceso de elaboración en sí mismo.
 - Los sistemas de información utilizados en el proceso de elaboración de la información sobre sostenibilidad.
 - El proceso de identificación de los principales grupos de interés.
 - El proceso de identificación de la cadena de valor.
 - El análisis de doble materialidad realizado por la entidad.
- A21. Con respecto al tipo de negocio de la entidad, el verificador debe llegar a un nivel de conocimiento que le permita planificar y llevar a cabo su trabajo de acuerdo con los requerimientos indicados en esta norma. Ese nivel de conocimiento debe permitirle identificar acontecimientos y prácticas que puedan tener, a su juicio, un efecto significativo en la información sobre sostenibilidad. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al verificador a, entre otros aspectos:
- Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
 - Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información se produce, se procesa, se revisa y se recopila en la entidad o, en su caso, en el grupo.
 - Identificar la existencia de procedimientos escritos o manuales de control interno.
 - Evaluar la razonabilidad de las estimaciones realizadas.
 - Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones realizados por la dirección.
 - Evaluar si los criterios aplicados en la preparación de la información son apropiados.
 - Evaluar la razonabilidad del análisis de doble materialidad realizado por la entidad.
- A22. Comprender las metas, objetivos y estrategias relacionadas con la información sobre sostenibilidad y las medidas utilizadas para evaluar el desempeño de la entidad puede ayudar al verificador a identificar incentivos y presiones que aumentan la susceptibilidad de la información sobre sostenibilidad al sesgo de la dirección o al fraude, como componentes del riesgo inherente de la información.
- A23. La consideración del proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre sostenibilidad facilita al verificador el diseño y la aplicación de procedimientos para aquellas áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales. En la consideración del proceso utilizado, el verificador aplica su juicio para determinar los aspectos del proceso que son relevantes para el encargo y puede indagar ante la parte apropiada sobre esos aspectos.

A24. Los resultados del proceso de valoración del riesgo por la entidad también pueden facilitar al verificador la obtención de conocimiento de la información sobre sostenibilidad y de otras circunstancias del encargo.

Evaluación del alcance (Ref: Apartado 32 (b))

A25. La evaluación del alcance de la información sobre sostenibilidad puede requerir el análisis de estructuras organizativas complejas, relaciones contractuales y actividades dentro de la cadena de valor de la entidad.

Analizar el proceso adoptado por la entidad para determinar la información sobre sostenibilidad a revelar: análisis de doble materialidad (Ref: Apartado 32 (c))

A26. Al analizar la materialidad de la información, la entidad que elabora la información sobre sostenibilidad debe poner énfasis en si la información suministrada u omitida y su nivel de divulgación podría tener un impacto sobre la percepción de uno o más grupos de interés de la entidad y, en su caso, sobre las decisiones concretas que toman dichos grupos de interés en base a dicha información. La entidad debe aplicar un proceso estructurado a fin de determinar qué información es significativa para los grupos de interés, considerando el concepto de doble materialidad.

A27. Es esencial que todos los aspectos considerados como materiales por la entidad sean tratados en la información sobre sostenibilidad con un nivel adecuado de exactitud y detalle.

A28. El verificador, en su revisión final de las consideraciones empleadas para determinar la materialidad de la información, a los efectos del proceso seguido por la entidad para elaborar la información sobre sostenibilidad, y de las decisiones relevantes tomadas por la misma como resultado del proceso, debe concluir si el proceso es adecuado considerando el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad.

A29. El análisis del proceso adoptado por la entidad para determinar la información sobre sostenibilidad ayuda al verificador a:

- Comprender si los asuntos de sostenibilidad o las divulgaciones se ven afectados por la complejidad, juicios de valor, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrecciones debidas a sesgos de la dirección o fraude.
- Identificar asuntos de sostenibilidad donde pueda ser necesario utilizar el trabajo de otros para obtener evidencia suficiente y adecuada.
- Considerar o determinar, según corresponda, por parte del verificador, una materialidad adecuada para la realización de su trabajo.
- Determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos adicionales.
- Identificar divulgaciones donde pueda ser difícil obtener evidencia suficiente y adecuada y, como resultado, las posibles implicaciones para el informe de verificación.

Entendimiento del control interno (Ref: Apartado 33)

A30. El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los registros que generan la información sobre sostenibilidad son fidedignos y muestran información completa y precisa. En un encargo de verificación limitada no es necesario probar los controles internos, aunque sí entender su diseño y conocer su grado de implantación a través de indagación.

- A31. El verificador deberá examinar si hay procedimientos adecuados para la obtención, el procesamiento y recopilación de la información a ser incluida en la información sobre sostenibilidad y si el personal responsable de su supervisión y gestión trata de una forma adecuada esta información.
- A32. También deben realizarse indagaciones ante los miembros de la dirección responsables de las políticas de la entidad, centrandó la atención en la supervisión interna del cumplimiento de la legislación, normativa, códigos de conducta, etc., que les aplica.
- A33. Para documentar la comprensión de los sistemas de control interno, debería tenerse en cuenta como mínimo lo siguiente:
- Quién es responsable de cada aspecto en concreto.
 - Cómo se determina si los requerimientos son consistentemente alcanzados.
 - Si las medidas adoptadas por la entidad en caso de incumplimiento son adecuadas.

Determinación de la materialidad para el encargo de verificación

Consideraciones generales sobre el concepto de materialidad para el encargo de verificación limitada de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 35)

- A34. El proceso de la entidad para identificar y seleccionar las cuestiones de sostenibilidad que se incluirán en la información sobre sostenibilidad está establecido en el marco de información sobre sostenibilidad aplicable y se denomina análisis de materialidad o doble materialidad. Sin embargo, este concepto de materialidad no es el mismo que el de materialidad para el encargo de verificación.

Por tanto, es necesario distinguir dos conceptos diferenciados que están relacionados con la información sobre sostenibilidad:

- (a) análisis de doble materialidad: es el proceso de responsabilidad de la entidad y aplicado por esta para determinar las cuestiones de sostenibilidad que deben ser reveladas en la información sobre sostenibilidad. Este proceso está regulado en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y, por tanto, en el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad; y
- (b) materialidad para el encargo de verificación: se refiere a la materialidad determinada o considerada, según corresponda, por el verificador en la planificación, la ejecución del trabajo de verificación y en la emisión del informe de verificación. Este es el concepto de materialidad en base al cual el verificador realiza la evaluación de si ha llegado a su conocimiento o no alguna cuestión que le lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad en su conjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable.

A los efectos de esta norma técnica, la materialidad únicamente se refiere a la materialidad para el encargo de verificación.

- A35. La materialidad es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por la percepción del verificador de las necesidades comunes de información de los usuarios de la información sobre sostenibilidad en su conjunto. En este contexto, es razonable que el verificador asuma que dichos usuarios:
- (a) tienen un conocimiento razonable de las cuestiones sobre sostenibilidad y están dispuestos a analizar la información sobre sostenibilidad con una diligencia razonable;

- (b) comprenden que la información sobre sostenibilidad se prepara y ajusta a los niveles adecuados de materialidad y tienen conocimiento de cualquier concepto de materialidad comprendido en el marco de información sobre sostenibilidad aplicable;
- (c) comprenden cualquier incertidumbre inherente que interviene en la medida o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad;
- (d) toman decisiones razonables basándose en la información sobre sostenibilidad.

A36. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe de verificación, distintos de aquellos a los que va dirigido el mismo. Puede ocurrir que el verificador no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de verificación, en especial cuando un elevado número de personas tienen acceso a él. En estos casos, y en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la información sobre sostenibilidad, los usuarios considerados como destinatarios del informe de verificación pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes.

Determinación o consideración de la materialidad para divulgaciones de información cuantitativas y cualitativas (Ref: Apartado 36 (b))

A37. La consideración o determinación de la materialidad por parte del verificador, según corresponda, es relevante al realizar los procedimientos de evaluación de riesgos, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos adicionales, y evaluar si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales.

A38. La consideración de la materialidad para las divulgaciones de información cualitativas supone que el verificador reflexione activamente sobre los factores que pueden conducir a posibles errores materiales.

A39. Al considerar o determinar la materialidad, el verificador considera las divulgaciones de información que pueden ser importantes para los usuarios de la información sobre sostenibilidad. Los procedimientos de evaluación de riesgos del verificador están diseñados y se realizan para identificar y evaluar riesgos de incorrección material a nivel de divulgación, considerando las agregaciones realizadas a efectos de su trabajo. Por lo tanto, los juicios sobre la materialidad y la naturaleza y probabilidad de posibles incorrecciones son relevantes para el enfoque del verificador, incluida la forma en que se agrupa la información sobre sostenibilidad para planificar y realizar el encargo, como se explica en los apartados A13-A15.

A40. El verificador puede considerar necesario, en función de las circunstancias del encargo y de factores cualitativos y cuantitativos, considerar o determinar, según corresponda, distintos niveles de materialidad o umbrales a partir de los cuales una incorrección podría llegar a ser considerada material para diferentes divulgaciones o agrupaciones de divulgaciones.

Factores cualitativos

A41. En relación con la materialidad el verificador puede considerar los siguientes factores cualitativos:

- Si la información sobre sostenibilidad presenta una visión equilibrada de las políticas, operaciones, eventos y desempeño de la entidad.

- Si la información sobre sostenibilidad omite o tergiversa información relevante que da una imagen engañosa.
- Si el desempeño descrito es el resultado de las políticas y operaciones de la entidad.
- Si la información sobre sostenibilidad se presenta en el contexto adecuado.
- Si la información sobre sostenibilidad no genera expectativas excesivas e irreales sobre las ambiciones actuales y futuras de la entidad.
- La interacción entre múltiples temas y subtemas y su importancia relativa.
- Si una posible desviación conduce a un cambio significativo en una tendencia reportada anteriormente, o a la consecución de un objetivo declarado que es importante para la entidad o para uno o más grupos de usuarios de la información sobre sostenibilidad, o está vinculado a la política de remuneración (financiera) de la entidad.
- El número de personas o entidades afectadas y la gravedad del efecto de la cuestión de sostenibilidad. Por ejemplo, un derrame de residuos peligrosos puede afectar a un pequeño número de personas, pero las consecuencias de ese derrame podrían generar serios efectos adversos para el medio ambiente.
- La naturaleza de una posible incorrección y cuándo se consideraría material.
- Si una posible incorrección podría afectar el cumplimiento de leyes o regulaciones, incluyendo si existe un incentivo o presión sobre la dirección para alcanzar un objetivo o resultado esperado. Por ejemplo, un verificador puede considerar una posible incorrección material si afecta un umbral en el que se pagaría un impuesto por parte de la entidad.
- Si una posible incorrección sería significativa basándose en la comprensión por el verificador de las comunicaciones previas conocidas con los usuarios de la información sobre sostenibilidad sobre asuntos relevantes para sus necesidades de información, por ejemplo, en relación con el resultado esperado de metas u objetivos, y el grado en que una posible incorrección impactaría a la entidad en la consecución de la meta u objetivo.
- Cuando el asunto de sostenibilidad se relaciona con un programa gubernamental o una entidad del sector público, si un aspecto particular del programa o la entidad es significativo en cuanto a la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o la entidad.
- Si las divulgaciones de la entidad omitieron o distorsionaron las acciones tomadas para prevenir o mitigar impactos negativos o ignoraron impactos negativos adicionales, o si las acciones de la entidad para prevenir o mitigar impactos negativos no fueron efectivas.
- Para divulgaciones narrativas, si el nivel de detalle de la descripción o el tono general de las palabras utilizadas para describir el asunto puede dar una imagen engañosa a los usuarios de la información sobre sostenibilidad.
- Cómo la presentación de la información influye en la percepción de los usuarios de la información sobre sostenibilidad. Por ejemplo, cuando la dirección presenta las divulgaciones en forma de gráficos, diagramas o imágenes, las consideraciones de materialidad pueden incluir si el uso de escalas diferentes para los ejes x e y de un gráfico puede ser potencialmente engañoso.

Factores cuantitativos

- A42. Los factores cuantitativos se relacionan con la magnitud de las incorrecciones, si las hay, que estén:
- (a) expresadas numéricamente; o
 - (b) relacionadas con valores numéricos.
- A43. El umbral a partir del cual se considera que una incorrección sobre una magnitud no financiera podría llegar a ser material requiere la aplicación del juicio profesional y se puede determinar aplicando un porcentaje sobre el parámetro de referencia. En algunos casos, el uso de un porcentaje puede ser menos apropiado.
- A44. Una incorrección sobre una divulgación incluida en la información sobre sostenibilidad es material desde una perspectiva financiera si se considera que su efecto sobre el desarrollo, la situación financiera, el rendimiento financiero, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital a corto, medio o largo plazo de la entidad puede influir en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad. El marco de información sobre sostenibilidad aplicable puede requerir la divulgación de información financiera incluida en o relacionada con las cuentas anuales. Aunque la materialidad utilizada para la verificación de estas divulgaciones no tiene por qué ser la misma que la utilizada en la auditoría de las cuentas anuales de la entidad, por su relación con magnitudes financieras incluidas en dichas cuentas, para su determinación, el verificador puede considerar factores similares a los que se utilizarían en un trabajo de auditoría de cuentas¹.
- A45. El peso relativo a efectos de determinar la materialidad de los factores cualitativos y cuantitativos es una cuestión de juicio profesional.

Materialidad de ejecución (Ref: Apartado 38)

- A46. Para las informaciones cuantitativas, planificar el encargo únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el riesgo de agregación, que es la probabilidad de que el agregado de incorrecciones no corregidas y no detectadas exceda la materialidad. El riesgo de agregación surge porque la información sobre sostenibilidad puede estar desagregada, y el verificador puede estar diseñando y ejecutando procedimientos de verificación por separado sobre esa información desagregada. Por lo tanto, al planificar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos el verificador:
- (a) determina la materialidad de ejecución para las divulgaciones cuantitativas con el fin de reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo; y
 - (b) considera qué tipos de incorrecciones constituirían potencialmente una incorrección material cuando se agreguen a otras incorrecciones.
- A47. La determinación de la materialidad de ejecución no es un cálculo mecánico simple y requiere el ejercicio del juicio profesional. Está influida por la comprensión del verificador sobre la entidad, que se actualiza durante la realización de los procedimientos de evaluación de riesgos. Los factores que el verificador puede tener en cuenta al establecer la materialidad de ejecución incluyen los siguientes:

¹ Véase NIA-ES 320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* y NIA-ES 450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

- El grado de desagregación de la información.
- Las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las correcciones en las divulgaciones desagregadas, incluidas las identificadas en encargos previos.

Revisión de la materialidad (Ref: Apartado 39)

- A48. La materialidad puede tener que revisarse como resultado de un cambio en las circunstancias en el encargo de verificación (por ejemplo, la venta de una parte importante del negocio de la entidad), nueva información o un cambio en la comprensión que el verificador tiene de la entidad y sus operaciones o del resultado de la realización de procedimientos de verificación. Si durante el encargo el verificador concluye que es apropiada una materialidad diferente, también puede ser necesario revisar la materialidad de ejecución o la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos adicionales.
- A49. Para esta revisión el verificador considerará los factores cualitativos a los que se refiere el apartado A41.

Identificación de riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 41 (b))

- A50. Los procedimientos sobre el riesgo son parte de un proceso iterativo y dinámico. Pueden desarrollarse expectativas iniciales acerca de divulgaciones en las que es probable que surjan incorrecciones materiales que se pueden afinar a medida que el verificador progresa en la realización del encargo o si se obtiene nueva información. Los procedimientos sobre el riesgo no proporcionan por sí mismos evidencia suficiente y adecuada sobre la que fundamentar la conclusión de seguridad limitada.
- A51. El tipo de procedimientos sobre el riesgo que aplica el verificador puede incluir los siguientes:
- (a) Indagaciones ante la dirección y ante otro personal de la entidad que, a juicio del verificador, pueden tener información que es probable que ayude a la identificación de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debidas a fraude o error.
 - (b) Procedimientos analíticos.
 - (c) Observación e inspección.

Obtención de evidencia

Diseño y aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada

Diseño y aplicación de procedimientos de un modo que no esté sesgado (Ref: Apartado 42 (a))

- A52. Los sesgos conscientes o inconscientes pueden afectar a los juicios profesionales aplicados por el verificador al diseñar y aplicar procedimientos, lo cual puede impedir la aplicación del escepticismo profesional. Estar atento a dichos sesgos cuando se diseñan y aplican procedimientos puede ayudar a mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en la evaluación crítica de la evidencia y en la determinación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada. Dicha atención puede también permitir al verificador diseñar y aplicar procedimientos encaminados a evitar:
- Otorgar más peso a evidencia que corrobora la información a revelar que a evidencia que la contradice o que genera dudas sobre dicha información a revelar (sesgo de confirmación).

- Utilizar una información o evidencia iniciales como ancla desde la que se valoran la información o evidencia posteriores (sesgo de anclaje).
- Otorgar más peso a información que viene a la mente inmediatamente o utilización de información de fuentes que están disponibles o accesibles más fácilmente (sesgo de disponibilidad).
- Otorgar más peso o una confianza indebida al resultado generado por sistemas automatizados o a información en formato digital o asumir que esta es relevante y fiable sin aplicar procedimientos adecuados (sesgo de automatización).
- Otorgar una confianza indebida a información preparada por un experto u otro verificador, o asumir que la información es relevante y fiable sin aplicar procedimientos adecuados (sesgo de autoridad).

Procedimientos analíticos (Ref: Apartado 44)

A53. Ejemplos de procedimientos analíticos son:

- Revisiones analíticas de resultados respecto a estándares disponibles, objetivos establecidos y análisis de tendencias.
- Comparación con respecto a mejores prácticas o referentes del mercado (benchmarks).
- Revisión de la correspondencia entre los datos financieros, los indicadores de actividad y los datos de la información sobre sostenibilidad.
- Análisis de evolución de determinadas magnitudes presentadas por la entidad y análisis de los factores que hayan podido incidir en dicha evolución.

Información cualitativa con un alto contenido de juicio (Ref: Apartado 48)

A54. En aquellos casos en los que el verificador evalúa información cualitativa con un alto contenido de juicio, la evidencia se obtiene aplicando uno o varios de los siguientes procedimientos, entre otros:

- Realizar indagaciones ante la alta dirección y los responsables de la supervisión interna para recabar información sobre los criterios, hipótesis e información que han servido a la entidad para establecer la información. Recabar información sobre cómo se ha considerado la posible información contradictoria y la posibilidad de otros desenlaces o la gravedad de los mismos.
- Inspeccionar los documentos internos y externos y verificar hasta qué punto dichos documentos y datos proporcionan la evidencia suficiente sobre los criterios, hipótesis y datos utilizados por la entidad para establecer la información.
- Examinar las actas de las reuniones del consejo de administración, la comisión de auditoría y demás órganos, comités o comisiones en el seno de la organización que pudieran tener un impacto sobre la información sobre la que se pretende obtener evidencia.

A55. Al responder a un riesgo valorado de incorrección material relacionado con las divulgaciones relativas a estimaciones o a información prospectiva, el verificador:

- (a) evaluará si:

- (i) la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información sobre sostenibilidad relacionados con las estimaciones o la información prospectiva;
 - (ii) los métodos para el desarrollo de estimaciones o de información prospectiva son adecuados y se han aplicado de manera congruente; y
 - (iii) los cambios, en su caso, en las estimaciones o en la información prospectiva revelada o cambios con respecto al periodo anterior en el método utilizado para desarrollar las estimaciones o la información prospectiva son adecuados en función de las circunstancias;
- (b) considerará si es necesario aplicar otros procedimientos, en función de las circunstancias.

Información que se prevé utilizar como evidencia

A56. Los procedimientos para evaluar la relevancia y fiabilidad pueden ser simples (por ejemplo, comparar información utilizada por la dirección con información publicada por un organismo gubernamental nacional u otros organismos reguladores). En otras circunstancias, se pueden aplicar procedimientos, para evaluar la fiabilidad de información (por ejemplo, la exactitud e integridad de la información generada internamente por el sistema de información de la entidad). (Ref: Apartado 49)

- La información que se prevé utilizar como evidencia puede proceder de fuentes internas o externas y puede afectar a su disponibilidad, accesibilidad y comprensibilidad. Por ejemplo, la información puede proceder de:
 - Los registros de la entidad o de otras fuentes internas de la entidad.
 - Otras entidades dentro del límite organizativo o de la cadena de valor de la entidad.
 - Un experto de la dirección.
 - Un experto del verificador.
 - Fuentes independientes externas a la entidad, distintas de un experto de la dirección o del verificador, que proporcionan información, tales como el asesor jurídico de la entidad, clientes, proveedores, agencias gubernamentales, bancos o proveedores de datos generales (por ejemplo, entidades que proporcionan datos macroeconómicos, sectoriales o sociales), terceros independientes acreditados y otros proveedores de servicios de verificación que realizan la verificación de determinados elementos de la información sobre sostenibilidad.
- No se exige que el verificador realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de información que se prevé utilizar como evidencia.

A57. Algunos atributos comunes que pueden ser aplicables al considerar el grado en el que la información que se prevé utilizar como evidencia es fiable pueden incluir si la información es: (Ref: Apartados 50-51)

- (a) Exacta (libre de error).
- (b) Íntegra (refleja todos los hechos, condiciones y circunstancias aplicables).
- (c) Auténtica (genuina, autorizada y no alterada inadecuadamente).

- (d) Libre de sesgo (ya sea intencionado o no).
- (e) Creíble (generada por una fuente competente, capaz y de confianza).

Dudas acerca de la relevancia y fiabilidad de la Información que se prevé utilizar como evidencia (Ref: Apartado 52)

A58. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el verificador puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Cuando el verificador identifique condiciones que le lleven a pensar que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado y que ese hecho no le ha sido revelado, posibles procedimientos para investigarlo con más detalle pueden incluir:

- (a) La confirmación directa con el tercero.
- (b) La utilización de un experto para que valore la autenticidad del documento.

A59. Algunos factores o circunstancias que pueden dar lugar a dudas acerca de la fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia incluyen:

- Incorrecciones identificadas durante el encargo de verificación.
- Cuando procedimientos aplicados sobre una población producen una tasa de desviación mayor que la esperada.
- Cuando la información que se prevé utilizar como evidencia es incongruente con otra información o evidencia.

Criterios desarrollados por la entidad en relación con la información específica de la misma (Ref: Apartado 54)

A60. Los criterios desarrollados por la entidad se consideran adecuados si tienen las siguientes características:

- Relevancia: los criterios son relevantes cuando contribuyen a formar conclusiones que ayudan a la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información sobre sostenibilidad.
- Integridad: los criterios son lo suficientemente completos cuando los factores relevantes que podrían afectar a las conclusiones, dentro del contexto de las circunstancias del encargo, no han sido omitidos. Unos criterios completos incluyen, cuando sea relevante, las prácticas habituales de presentación y el desglose.
- Fiabilidad: los criterios fiables permiten, cuando son utilizados en circunstancias semejantes por verificadores con cualificación similar, una evaluación o medición uniforme y razonable del objeto de la revisión, incluyendo, cuando sea relevante, la presentación y el desglose.
- Neutralidad: la neutralidad de los criterios aplicados contribuye a la formación de conclusiones libres de prejuicios.
- Comprensibilidad: unos criterios comprensibles contribuyen a conclusiones claras, completas y no sujetas a interpretaciones significativamente distintas.

A61. Los criterios incluidos en el marco de información sobre sostenibilidad aplicable pueden necesitar ser complementados con criterios desarrollados por la entidad para dar respuesta a las necesidades de información específica de la entidad. No es probable que los usuarios de la información sobre sostenibilidad puedan tomar decisiones económicas basándose en la información sobre sostenibilidad sin tener acceso tanto a los criterios

definidos en el marco de información sobre sostenibilidad aplicable como a los criterios desarrollados por la entidad. Para determinar si los criterios están disponibles para los usuarios de la información sobre sostenibilidad, el verificador puede considerar si estarán disponibles por escrito, con suficiente detalle y claridad. Los criterios se ponen a disposición de dichos usuarios a través de:

- (a) una referencia en la información sobre sostenibilidad a la composición del marco de información sobre sostenibilidad aplicable cuando los mismos se derivan directamente de dicho marco; y
- (b) en su caso, a través de la inclusión específica en la información sobre sostenibilidad de los criterios desarrollados por la entidad para dar respuesta a las necesidades de información específica de la entidad con una explicación suficiente sobre los mismos.

Comunicaciones dentro del equipo del encargo (Ref: Apartado 56)

A62. Las discusiones entre el responsable del encargo de verificación y otros miembros clave del equipo del encargo pueden:

- Proporcionar una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a mejorar el conocimiento de todos los miembros del equipo del encargo.
- Permitir a los miembros del equipo del encargo intercambiar información acerca del modo y momento en el que la información sobre sostenibilidad podría ser susceptible de incorrección material debida a fraude o error.
- Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución del encargo.

Trabajo realizado por un tercero

Competencia, capacidad y objetividad del tercero (Ref: Apartado 57 (a), 58 (a) y 63 (a))

A63. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del tercero, con independencia de que actúe como experto de la dirección o como otro proveedor de servicios de verificación. Algunos factores que pueden afectar a si el tercero tiene la competencia adecuada incluyen:

- Si el trabajo realizado está o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.
- La cuestión para la que se utilizará el trabajo realizado y si tiene el nivel de especialización aplicable a la cuestión, incluida especialización en un área de especialidad concreta.
- La competencia del tercero en relación con cuestiones sobre sostenibilidad relevantes. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información sobre sostenibilidad.

A64. La capacidad se refiere a la aptitud del tercero para llevar a cabo sus funciones en las circunstancias concurrentes. Entre los factores que pueden influir en la capacidad se

pueden incluir la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos.

- A65. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del tercero.

Conocimiento del trabajo realizado por el experto de la dirección (Ref: Apartado 57 (b))

- A66. Algunas cuestiones relevantes para el conocimiento por el verificador del trabajo realizado por el experto de la dirección pueden incluir:

- el campo de especialización relevante;
- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección;
- si existen normas profesionales u otras y los requerimientos regulatorios o legales que son de aplicación para la preparación de la información; y
- el modo en el que el experto de la dirección ha preparado la información, incluidas:
 - las hipótesis y los métodos utilizados por el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados en el contexto del marco de información sobre sostenibilidad y las cuestiones sobre sostenibilidad;
 - la información subyacente utilizada por el experto de la dirección; y
 - la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia.

Conocimiento del modo en que la información preparada por el experto ha sido utilizada por la dirección para la preparación de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 57 (c))

- A67. Este conocimiento también puede ayudar al verificador en:

- (a) la evaluación de la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia; y
- (b) el conocimiento de si los hallazgos o conclusiones del experto se han reflejado adecuadamente en la información sobre sostenibilidad. Por ejemplo, en algunas circunstancias, la dirección puede necesitar modificar la información preparada por el experto de la dirección, como cuando la información proporcionada es demasiado general y requiere de ajuste para reflejar las circunstancias exclusivas de la entidad. Los ajustes de la dirección pueden dar lugar a sesgo de la dirección, o la dirección puede no tener la competencia y la capacidad adecuadas para adaptar o ajustar la información, lo cual puede llevar a que la información sea inexacta, incompleta o carezca de credibilidad.

Experto del verificador

Trabajo a realizar por el verificador cuando prevé utilizar el trabajo de un experto externo

- A68. En el caso de un experto externo del verificador puede ser adecuado que el verificador obtenga una manifestación escrita del experto externo del verificador respecto a si éste cumple con los requerimientos de independencia que le resultan de aplicación como miembro del equipo de trabajo con capacidad para influir en el resultado del mismo. (Ref: Apartado 58 (b))

- A69. Tener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto externo del verificador permite a este último: (Ref: Apartado 58 (c))
- (a) acordar con el experto del verificador la naturaleza, el alcance (incluida la materialidad a aplicar) y los objetivos del trabajo del experto para los fines del verificador;
 - (b) conocer las hipótesis, los datos y los métodos, así como los modelos, según sea aplicable, que utiliza el experto del verificador, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo; y
 - (c) evaluar lo adecuado de dicho trabajo para los fines del verificador.
- A70. Puede resultar adecuado para el acuerdo del verificador con el experto externo incluir también cuestiones como las siguientes: (Ref: Apartado 58 (d))
- Las funciones y responsabilidades respectivas.
 - La naturaleza, momento de realización y extensión de la comunicación entre verificador y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto.
 - La necesidad de que el experto cumpla los requerimientos de independencia y confidencialidad.
- A71. Las siguientes cuestiones pueden ser pertinentes al evaluar lo adecuado del trabajo del experto externo para los fines del verificador: (Ref: Apartado 58 (e))
- La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del trabajo de ese experto y su congruencia con otra evidencia.
 - Si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias.
 - Si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para el trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

Competencia, capacidad y objetividad de otros proveedores de servicios de verificación (Ref: Apartado 63 (a))

A72. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del otro proveedor de servicios de verificación. Algunos factores que pueden afectar a si el otro proveedor de servicios de verificación tiene la competencia adecuada incluyen si el trabajo del otro proveedor de servicios de verificación está o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización (por ejemplo si el proveedor de servicios de verificación cuenta con la acreditación de la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC)) o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

La competencia, la capacidad y la objetividad se presumirá si el proveedor del servicio de verificación está acreditado por la ENAC.

Información incorporada por referencia (Ref: Apartado 64)

A73. De acuerdo con el contenido de la Norma Europea de Información sobre Sostenibilidad 1 en su párrafo 120, la entidad podrá incorporar por referencia la información a la que se refiere el párrafo 119, a la Información sobre Sostenibilidad siempre que:

- (a) constituya un elemento separado de información y esté claramente identificada en el documento de que se trate para abordar el requisito de divulgación pertinente o el punto de datos específico pertinente prescrito por un requisito de divulgación;
- (b) se publique antes o al mismo tiempo que el informe de gestión;
- (c) estén en la misma lengua que la información sobre sostenibilidad;
- (d) esté sujeta, como mínimo, al mismo nivel de verificación que la información sobre sostenibilidad; y
- (e) cumpla los mismos requisitos técnicos de marcado que la información sobre sostenibilidad.

Hechos posteriores

Hechos posteriores ocurridos hasta la fecha del informe de verificación (Ref: Apartado 65 (a))

A74. Ejemplos de hechos posteriores al cierre:

- la publicación de factores revisados, hipótesis o referencias por un organismo como una agencia gubernamental (por ejemplo, factores de emisión revisados);
- cambios en disposiciones legales o reglamentarias relevantes;
- conocimiento científico mejorado significativamente;
- cambios estructurales significativos en la entidad;
- la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos;
- el descubrimiento de una incorrección significativa;
- el descubrimiento de una contaminación del agua o del suelo significativa; o
- una fatalidad y otros hechos relacionados con la seguridad y la salud.

A75. Los procedimientos del verificador para la identificación de hechos posteriores al cierre pueden incluir la indagación ante la dirección incluyendo, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad acerca de si ha ocurrido cualquier hecho posterior al cierre que pueda afectar a la información sobre sostenibilidad. La extensión con la que tomen en consideración los hechos posteriores depende del potencial de esos hechos para afectar a la información sobre sostenibilidad y a la conclusión del verificador.

Hechos que llegan a conocimiento del verificador después de la fecha del informe de verificación (Ref: Apartado 66)

A76. El verificador no tiene responsabilidad de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre sostenibilidad después de la fecha del informe de verificación. Sin embargo, si después de la fecha del informe de verificación, llega a conocimiento del verificador un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe de verificación, pudiera haberle llevado a rectificar el informe, es posible que el verificador deba discutir la cuestión con la dirección o los responsables del gobierno de la entidad o adoptar otras medidas, según corresponda en función de las circunstancias.

Otra información

Obtención de la otra información (Ref: Apartado 68)

- A77. El verificador no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a la otra información que no haya sido puesta a su disposición antes de la emisión de su informe de verificación. En este sentido, cuando la otra información no haya sido puesta a su disposición antes de la fecha de su informe de verificación, esta situación se recogerá expresamente en el informe de verificación con la finalidad de que el usuario de dicho informe entienda que el verificador no ha podido realizar los procedimientos contemplados en esta norma respecto a la otra información.

Respuesta ante las incongruencias evaluadas

- A78. Las medidas que tome el verificador si la incongruencia con la otra información no se investiga y corrige, en su caso, después de la comunicación con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, son una cuestión de juicio profesional. El verificador puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la potencial corrección planteada suscita dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el verificador sospecha que existe una intención de inducir a los usuarios de la información sobre sostenibilidad a error. El verificador también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico, incluyendo la evaluación de posibles comunicaciones a las autoridades supervisoras de la entidad cuando así lo prevea la normativa aplicable. (Ref: Apartados 70 y 72)
- A79. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación de conclusión respecto a la información sobre sostenibilidad cuando la negativa ante la solicitud de investigar y corregir la incongruencia puede generar dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de la evidencia en general. (Ref: Apartados 70 y 72)
- A80. La responsabilidad del verificador y del auditor involucrados en el proceso, aun cuando coincida en la misma persona física o jurídica no se ve alterada por el hecho de que se produzca la comunicación prevista en el apartado 71, ni por la información que se pueda intercambiar de dicha comunicación. El auditor de cuentas es responsable del contenido de su informe de auditoría y el verificador lo es de su informe de verificación. (Ref: Apartado 71)
- A81. El verificador no está obligado a realizar procedimientos de verificación ni otro tipo de procedimientos sobre la información auditada. (Ref: Apartado 71)
- A82. El verificador y el auditor podrán plantearse consultas específicas sobre los resultados de sus procedimientos de verificación y auditoría, respectivamente, así como sobre la información que la entidad les haya facilitado en el transcurso de su respectivo trabajo. (Ref: Apartado 71)
- A83. El verificador podrá compartir con el auditor la conclusión alcanzada por su parte respecto a si la incongruencia identificada supone o no una incorrección material en la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartado 71)

Información comparativa (Ref: Apartado 73)

- A84. Puede ser necesario que se deba re-expresar la información presentada en un periodo anterior de acuerdo con el marco de información sobre sostenibilidad debido, por ejemplo, a, un mayor conocimiento científico, cambios estructurales significativos en la entidad, disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de una incorrección significativa.

Manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad
(Ref: Apartado 77)

A85. Las manifestaciones de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad no pueden sustituir otra evidencia que el verificador pueda razonablemente esperar que esté disponible. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia necesaria, por sí solas no suelen proporcionar evidencia suficiente y adecuada sobre las cuestiones a las que se refieren. Es más, el hecho de que el verificador haya recibido manifestaciones escritas fiables no afecta la naturaleza o la extensión de otra evidencia que éste obtiene.

Manifestaciones de la responsabilidad sobre el proceso (Ref: Apartado 78 (a))

A86. Dicha responsabilidad incluye:

- conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
- identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
- evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados; y
- realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias.

Formación de la conclusión de verificación limitada

Limitación al alcance (Ref: Apartado 86)

A87. Una limitación al alcance puede tener su origen en:

- (a) Circunstancias ajenas al control de la entidad. Por ejemplo, se puede haber destruido accidentalmente documentación que el verificador considera que se debe examinar.
- (b) Circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del verificador. Por ejemplo, un proceso físico que el verificador considera que se debe observar puede haber ocurrido antes de que el verificador haya sido contratado.
- (c) Limitaciones impuestas al verificador por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, que, por ejemplo, pueden impedir al verificador que aplique un procedimiento que considera necesario teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. Este tipo de limitaciones puede tener otras implicaciones para el encargo, como, por ejemplo, la consideración por el verificador del riesgo de verificación y de la aceptación y continuidad de la relación con la entidad y del propio encargo de verificación.

A88. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance si el verificador puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

Evaluación conjunta, comunicación y corrección de incorrecciones. Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas.

Evaluación conjunta de las incorrecciones (Ref: Apartado 87)

- A89. En el contexto de la presentación de la información sobre sostenibilidad las incorrecciones identificadas durante un encargo de verificación limitada a menudo no pueden acumularse en un solo importe “total” de incorrección para determinar su efecto en conjunto, particularmente para la información cualitativa, dada la variedad de tipos de información. Esta situación no supone que el verificador no esté obligado a realizar una evaluación conjunta de las incorrecciones identificadas y no corregidas, tanto cuantitativas como cualitativas, con el fin de alcanzar una conclusión respecto a si las mismas son materiales para la formación de la conclusión.
- A90. En el caso de incorrecciones que afecten a factores cualitativos y cuantitativos de naturaleza no financiera la determinación de si una incorrección es claramente insignificante es una cuestión de juicio profesional que dependerá del factor en cuestión y de la importancia que el mismo tenga en relación al conjunto de la información sobre sostenibilidad considerando la entidad informante, el propio análisis de materialidad realizado por la entidad, el sector industrial al que pertenece, la sensibilidad del tema al que se refiera, etc.
- A91. Se considerará que una incorrección de carácter financiero es claramente insignificante, si es inferior a un umbral entre el 5% y el 10% de la materialidad financiera previamente establecida, de forma que no se registrarán en el resumen de incorrecciones, las incorrecciones inmateriales no corregidas por debajo de dicho límite.

Comunicación y corrección de las incorrecciones

- A92. En el caso de información a revelar narrativa, pedir a la dirección que corrija una incorrección puede implicar que la dirección vuelva a redactar o elimine el texto que contiene incorrecciones. (Ref: Apartado 88)
- A93. El conocimiento por parte del verificador de los motivos de la dirección para no incluir las correcciones puede ser indicativo de un posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartado 90)

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

- A94. La determinación de si las incorrecciones no corregidas son materiales implica juicio profesional en el contexto de las circunstancias del encargo, incluido quiénes son los usuarios de la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartado 92)
- A95. Las incorrecciones inferiores a la materialidad cuantitativa tanto de carácter financiero como a los umbrales definidos para factores cuantitativos no financieros pueden tener un efecto en la información sobre sostenibilidad presentada desde una perspectiva cualitativa. Por ejemplo, si un error impide a la entidad cumplir los requerimientos normativos, los errores se pueden considerar materiales, aunque el error cuantitativo sea menor que el umbral cuantitativo definido inicialmente. (Ref: Apartado 92)
- A96. La determinación del umbral a partir del cual se considera que una incorrección es material requiere la aplicación de juicio profesional, incluida la información a revelar cualitativa en la que una incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad). Por ejemplo, las incorrecciones en la información cualitativa pueden surgir a través de:
- La inclusión de información que no cumple con el marco de información sobre sostenibilidad o que distorsiona la información requerida.

- La inclusión de gráficos, tablas, diagramas u otras imágenes que presenten la información fuera de contexto, distorsionen la información o sean incongruentes con la información cualitativa.
- El uso de superlativos y adjetivos que pueden ofrecer una imagen más positiva que la información basada en hechos.
- Omisión de información requerida por el marco de información sobre sostenibilidad, sin explicación o justificación.
- Revelaciones inadecuadas o incompletas sobre procesos o actividades (por ejemplo, aquellos para identificar y evaluar riesgos y oportunidades relacionados con el clima) que la entidad ha llevado a cabo.
- Información revelada para la cual existe evidencia contraria (por ejemplo, revelaciones que son inconsistentes con otras declaraciones públicas hechas por la entidad, otra información revelada por la entidad o documentación interna de la entidad).

Conclusión modificada (Ref: Apartados 99, 100 y 103)

- A97. El término generalizados describe los efectos de incorrecciones sobre la información sobre sostenibilidad o los posibles efectos sobre la información sobre sostenibilidad de incorrecciones que, en su caso, no hayan sido detectadas debido a la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada. Son efectos generalizados aquellos que, a juicio del verificador:
- No se limitan a aspectos específicos de la información sobre sostenibilidad.
 - En caso de limitarse a aspectos específicos, estos representen o podrían representar una parte sustancial de la información sobre sostenibilidad.
 - En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios de la información sobre sostenibilidad la comprendan, tomada en su conjunto.
- A98. La naturaleza de la cuestión y el juicio profesional del verificador sobre lo generalizado de los efectos o posibles efectos sobre la información sobre sostenibilidad afectan al tipo de conclusión que se expresará en el informe de verificación.
- A99. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del verificador sobre la naturaleza de la conclusión que origina la conclusión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre la información sobre sostenibilidad, afecta al tipo de conclusión a expresar.

<i>Naturaleza de la cuestión que origina la conclusión modificada.</i>	<i>Juicio del verificador sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre la información sobre sostenibilidad.</i>	
	Material, pero no generalizado.	Material y generalizado.
La información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales.	Conclusión con salvedades.	Conclusión desfavorable.

Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.	Conclusión con salvedades.	Conclusión denegada.
---	----------------------------	----------------------

A100. En ocasiones la entidad puede no estar en disposición de incluir toda la información que debería en la información sobre sostenibilidad, tal es el caso cuando existen causas de fuerza mayor como conflictos bélicos o jurisdicciones con limitaciones al envío de información. En estos supuestos, aun cuando la entidad reconozca en su Información sobre sostenibilidad que la información no contiene toda la información que debería (omisiones de información, exclusiones del perímetro, etc.), si las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad no permiten dicha situación, el verificador, siempre que sean materiales de acuerdo con los parámetros definidos para la ejecución del trabajo de verificación, deberá expresar una conclusión con salvedades o desfavorable, según corresponda. (Ref: Apartado 102)

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones (Ref: Apartado 104)

A101. Un párrafo de énfasis solo llama la atención sobre una cuestión que la dirección presenta o revela en la información sobre sostenibilidad. El contenido del párrafo de énfasis incluye una clara referencia a la cuestión que se resalta y la ubicación en la que se describe claramente dicha cuestión en la información sobre sostenibilidad preparada por la entidad. También se indica que el verificador no expresa una conclusión modificada por la cuestión que se resalta. Puede resultar adecuado utilizar un párrafo de énfasis cuando, por ejemplo, la entidad ha cambiado de criterio, dentro de las posibilidades incluidas en el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad con respecto a lo que estaba realizando en períodos anteriores y ello tiene un efecto material.

A102. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones tiene que estar redactado de forma que refleje con claridad que la información que contiene el mismo no tendría que estar incluida en la información sobre sostenibilidad de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, es decir no incluye información omitida por la entidad en su información sobre sostenibilidad. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluirá información cuya difusión por el verificador esté prohibida por disposiciones legales, reglamentarias u otros requerimientos profesionales.

A103. Un uso generalizado o excesivo de los párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones pueden disminuir la eficacia del verificador en la comunicación de este tipo de cuestiones. Los párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones no son sustitutivos de una conclusión modificada.

Preparación del informe de verificación

Forma y contenido del informe de verificación (Ref: Apartados 106-108)

A104. El informe de verificación es el medio a través del cual el verificador comunica el resultado del encargo de verificación a los usuarios a quienes se destina el informe de verificación. Una comunicación clara ayuda a dichos usuarios a comprender la conclusión alcanzada por el verificador. El Anexo contiene ejemplos orientativos de informes de verificación de información sobre sostenibilidad en los que se han incorporado los elementos básicos incluidos en el apartado 108.

A105. Los ejemplos de informe de verificación que se presentan en el Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los verificadores, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios a

quienes se destinan dichos informes. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo a las circunstancias concretas que concurren. El orden de las secciones “Conclusión” y “Fundamento de la conclusión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el verificador considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el verificador deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe tal y como se requiere en el apartado 108.

Otra información (Ref: Apartado 108 (e))

A106. En el caso de que el verificador no haya obtenido antes de la fecha del informe de verificación la otra información que acompañará a la información sobre sostenibilidad y a su correspondiente informe de verificación, indicará este hecho junto con la imposibilidad de realizar los procedimientos previstos por esta norma. En este sentido, la redacción orientativa en el caso en el que la única otra información a la que no se haya tenido acceso sean las cuentas anuales podría ser la siguiente:

A la fecha de emisión de este informe no hemos tenido acceso al contenido de las cuentas anuales que, una vez formuladas por los administradores de la entidad, acompañarán a la información sobre sostenibilidad objeto de nuestra verificación. En consecuencia, no hemos podido realizar los procedimientos de lectura y consideración indicados anteriormente.

Limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 108 (g))

A107. Una cuestión sobre sostenibilidad puede presentar incertidumbre inherente en la medición o evaluación (por ejemplo, la estimación de los riesgos relacionados con el clima a largo plazo). Como resultado de las incertidumbres inherentes relacionadas con la información sobre sostenibilidad, puede existir un amplio abanico de resultados posibles por lo que difícilmente se puede identificar la existencia de incorrecciones materiales en dicha cuestión si la información contenida en la información sobre sostenibilidad incluye información sobre la incertidumbre inherente y tanto los criterios como la información revelada es adecuada para los propósitos aun cuando las estimaciones futuras o el desenlace final puedan diferir ampliamente de las estimaciones realizadas con anterioridad.

A108. Aun cuando un párrafo explicativo respecto a las limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad puede ser conceptualmente un párrafo de énfasis que se refiera a la información contenida en la información sobre sostenibilidad preparada por la entidad, la descripción de esas limitaciones inherentes es distinta a la inclusión de un párrafo de énfasis. Las limitaciones inherentes están presentes en la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad, especialmente cuando se trata de información prospectiva cuyo plazo de materialización pueda ser relativamente largo e independientemente de si han sido reveladas o no por la entidad en su información sobre sostenibilidad o el detalle en el que dicha información ha sido incluida.

Comunicación con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros (Ref: Apartado 109)

A109. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. En este sentido, son circunstancias relevantes, entre otras, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten.

Algunas cuestiones significativas que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad u otros incluyen:

- Naturaleza y el alcance de los trabajos previstos y el calendario para su ejecución.
- Deficiencias identificadas en el control interno.
- Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito.
- Dificultades significativas encontradas durante el encargo.
- Cualquier otro asunto que haya surgido en el curso del encargo que, según el juicio profesional del verificador, es importante para la dirección en el desempeño de sus funciones.

A110. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta pueden incluir:

- Hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el ejercicio.
- Reservas acerca de la utilización por la dirección del trabajo de un experto o de información obtenida de fuentes externas.
- Cuestiones significativas sobre las cuales existió un desacuerdo con la dirección.

A111. Las dificultades significativas surgidas durante la realización del encargo pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el verificador para aplicar procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar el encargo.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al verificador por parte de la dirección.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una conclusión del verificador modificada.

Anexo

(Ref: Apartado A104)

Ejemplos de informes de verificación limitada emitidos por un verificador sobre la información sobre sostenibilidad.

Ejemplo 1 – Informe de verificación limitada sobre información sobre sostenibilidad preparada de conformidad con el marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable con conclusión favorable.

INFORME DE VERIFICACIÓN LIMITADA EMITIDO POR UN VERIFICADOR SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

A los Accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]¹:

Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad²

Conclusión de verificación limitada

Hemos realizado la verificación limitada de la información sobre sostenibilidad de ABC, S.A. (en adelante la entidad) que se incluye en el apartado [«Nombre del apartado»] del informe de gestión correspondiente al ejercicio anual terminado a [fecha] (en adelante, la información sobre sostenibilidad).

Basándonos en los procedimientos realizados y en las evidencias que hemos obtenido, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad en su conjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable que se identifica en la nota X de la información sobre sostenibilidad adjunta, incluyendo:

- Que la descripción proporcionada del proceso para identificar la información sobre sostenibilidad incluida en la nota XX de la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implantado y que permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con lo establecido en el artículo 8 del 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.

Fundamento de la conclusión

Hemos realizado nuestro encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad aplicable en

¹ De acuerdo con el artículo 7 ter 1.a) de la LACVIS, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

² El subtítulo «Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad» no será necesario en aquellas circunstancias en las que no proceda utilizar el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y normativos».

España. La extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de verificación limitada es menor en comparación con los que se requieren en un encargo de verificación razonable. En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de verificación limitada es menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable.

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dicha normativa se describen con más detalle en la sección *Responsabilidades del verificador* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética relativos a independencia, que son aplicables según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Tenemos implantado un sistema de gestión de la calidad que asegura el cumplimiento de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad basado en la (*identifíquese la norma que corresponda*) que requiere que el verificador individual/la sociedad de verificación diseñe, implante y opere un sistema de gestión de la calidad que incluya políticas y procedimientos relativos al cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y adecuada para proporcionar una base sobre la que sustentar nuestra conclusión.

[Párrafo de énfasis]³

[Llamamos la atención sobre [identifique la información específica divulgada en la información sobre sostenibilidad] que describe [incluya la descripción]. Nuestra conclusión no ha sido modificada en relación con esta cuestión].

[Párrafo sobre otras cuestiones]⁴

[Se describirá la cuestión específica sobre la que el verificador considera que tiene que informar].

Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría⁵ en relación con la información sobre sostenibilidad

Los administradores de la entidad son responsables de desarrollar e implantar un proceso para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y demás disposiciones del marco de información sobre sostenibilidad aplicable en España y de divulgar información sobre este proceso en la propia información sobre sostenibilidad en la nota XX. Dicha responsabilidad incluye:

³ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para llamar la atención sobre un asunto que se considera fundamental para facilitar la comprensión por parte de los usuarios a quienes se destina el informe de verificación de un aspecto de la información divulgada en la información sobre sostenibilidad.

⁴ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del verificador, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan el encargo, las responsabilidades del verificador o el propio informe de verificación.

⁵ En caso de que sea una entidad de interés público en la que existe comisión de auditoría.

- conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
- identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
- evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados;
- realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias.

Los administradores son asimismo responsables de la preparación de la información sobre sostenibilidad, que incluya la información identificada por el proceso, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo el cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, el cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con el artículo 8 del 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.

Esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implantar y mantener el control interno que los administradores consideren relevante para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad que esté libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error.
- Seleccionar y aplicar métodos apropiados para la presentación de información sobre sostenibilidad y la realización de asunciones y estimaciones que sean razonables, considerando las circunstancias, sobre las divulgaciones específicas.

(En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá esta frase) La comisión de auditoría es responsable de la supervisión de la elaboración y presentación de la información sobre sostenibilidad.

Limitaciones inherentes en la preparación de la información sobre sostenibilidad

[Incluir una descripción de las limitaciones inherentes asociadas con la medición o con la evaluación del asunto que corresponda, en su caso, realizar referencia a la nota de la información sobre sostenibilidad donde se incluye dicha información].

De acuerdo con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, los administradores de la entidad están obligados a preparar información prospectiva sobre la base de asunciones e hipótesis, que han de incluirse en la información sobre sostenibilidad, acerca de hechos que pueden ocurrir en el futuro, así como posibles acciones futuras que, en su caso, podría tomar la entidad. El resultado real puede diferir de forma significativa del estimado, ya que se refiere al futuro y los acontecimientos futuros frecuentemente no ocurren como se esperaba.

Para determinar las revelaciones de la información sobre sostenibilidad, los administradores de la entidad interpretan términos legales y de otro tipo que no se encuentran claramente definidos que pueden ser interpretados de forma diferente por otras personas, incluyendo la conformidad legal de dichas interpretaciones y, en consecuencia, están sujetas a incertidumbre.

Responsabilidades del verificador

Nuestros objetivos son planificar y realizar el encargo de verificación con el fin de obtener una seguridad limitada sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, y emitir un informe de verificación limitada que contiene nuestras conclusiones al respecto. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influirán en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad.

Como parte de un encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo. También:

- Diseñamos y aplicamos procedimientos para evaluar si el proceso para identificar la información que se incluye en la información sobre sostenibilidad es congruente con la descripción del proceso seguido por la entidad y permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Aplicamos procedimientos sobre el riesgo, incluido obtener un conocimiento de los controles internos relevantes para el encargo con el fin de identificar la información a revelar en la que es más probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, pero no con la finalidad de proporcionar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad.
- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a las divulgaciones contenidas en la información sobre sostenibilidad en las que es probable que surjan incorrecciones materiales. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionalmente erróneas o la elusión del control interno.
- (En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá este apartado) También proporcionamos a la comisión de auditoría de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética relativos a independencia y nos hemos comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para nuestra independencia y, en su caso, de las medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.

Resumen del trabajo realizado

Un encargo de verificación limitada incluye la realización de procedimientos para obtener evidencia que sirva de base para nuestra conclusión. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio profesional, incluida la identificación de la información a revelar en que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, en la información sobre sostenibilidad.

Nuestro trabajo ha consistido en indagaciones ante la dirección, así como a las diversas unidades de ABC, S.A. que han participado en la elaboración de la información sobre sostenibilidad, en la revisión de los procesos para recopilar y validar la información presentada en la información sobre sostenibilidad y en la aplicación de ciertos procedimientos analíticos y pruebas de revisión por muestreo, que se describen a continuación:

- Realización de indagaciones ante el personal de ABC:
 - para conocer el modelo de negocio, las políticas y los enfoques de gestión aplicados, los principales riesgos relacionados con estas cuestiones y obtener información necesaria para la revisión externa.
 - con el fin de conocer el origen de la información utilizada por la dirección (por ejemplo, la interacción con los grupos de interés, los planes de negocio y los documentos de estrategia); y la revisión de la documentación interna de la entidad sobre su proceso; y
- Obtención, a través de indagaciones ante el personal de la entidad, del conocimiento de los procesos de la entidad de recopilación, validación y presentación de información relevantes para la elaboración de su información sobre sostenibilidad.
- Evaluación de la concordancia de la evidencia obtenida de nuestros procedimientos sobre el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad con la descripción del proceso incluida en dicha información, así como evaluación de si el citado proceso implantado por la entidad permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Evaluación de si toda la información identificada en el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad está efectivamente incluida.
- Evaluación de la concordancia de la estructura y la presentación de la información sobre sostenibilidad con lo dispuesto en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y el resto del marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad.
- Realización de indagaciones al personal pertinente y procedimientos analíticos sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad considerando aquella en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error.
- Realización, en su caso, de procedimientos sustantivos por muestreo sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad seleccionada considerando aquella en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error.
- Obtención, en su caso, de los informes emitidos por terceros independientes acreditados anexos al informe de gestión en respuesta a exigencias de la normativa europea y, en relación con la información a la que se refieren y de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de la acreditación del verificador y de que el alcance del informe emitido se corresponde con el exigido por la normativa europea.
- Obtención, en su caso, de los documentos que contengan la información incorporada por referencia, los informes emitidos por auditores o verificadores sobre dichos documentos y, de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de que, en el documento al que se refiere la información incorporada por referencia, se cumplen las condiciones descritas en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad para poder incorporar información por referencia en la información sobre sostenibilidad.
- Obtención de una carta de manifestaciones de la dirección y de los administradores de la entidad.

Otra información

[La dirección] [Las personas encargadas del gobierno] de la entidad [es][son] responsables de la otra información. La otra información comprende las cuentas anuales y resto de la información incluida en el informe de gestión, pero no incluye ni el informe de auditoría de las cuentas anuales ni los informes de verificación emitidos por terceros independientes acreditados exigidos por el derecho de la Unión Europea sobre divulgaciones concretas contenidas en la información sobre sostenibilidad y que figuran como anexo del informe de gestión.

Nuestro informe de verificación no cubre la otra información y no expresamos ningún tipo de conclusión de verificación sobre esta.

En relación con nuestro encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad, nuestra responsabilidad consiste en leer la otra información identificada anteriormente y, de este modo, considerar si la otra información presenta incongruencias materiales con la información sobre sostenibilidad o con el conocimiento que hemos adquirido durante el encargo de verificación que pudieran ser indicativas de la existencia de incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Adapte la forma y el contenido de esta sección del informe y añada cualesquiera otros requerimientos en función de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar establecidas por la legislación local, los reglamentos correspondientes o la normativa nacional.]

[Denominación social de la sociedad de verificación y número de ROACVIS de la sociedad]

[Nombre y número de ROACVIS del verificador firmante]

[Firma del verificador]

[Fecha del informe de verificación]

[Dirección de la sociedad de verificación o del verificador individual, según corresponda]

Ejemplo 2 – Informe de verificación limitada sobre información sobre sostenibilidad preparada de conformidad con el marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable con conclusión con salvedades por incorrección material.

INFORME DE VERIFICACIÓN LIMITADA EMITIDO POR UN VERIFICADOR SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

A los Accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]⁶

Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad⁷

Conclusión de verificación limitada con salvedades

Hemos realizado la verificación limitada de la información sobre sostenibilidad de ABC, S.A. (en adelante la entidad) que se incluye en el apartado [«Nombre del apartado»] del informe de gestión correspondiente al ejercicio anual terminado a [fecha] (en adelante, la información sobre sostenibilidad).

Basándonos en los procedimientos realizados y en las evidencias que hemos obtenido, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la conclusión con salvedades* de nuestro informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad en su conjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable que se identifica en la nota X de la información sobre sostenibilidad adjunta, incluyendo:

- Que la descripción proporcionada del proceso para identificar la información sobre sostenibilidad incluida en la nota XX de la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implantado y que permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con lo establecido en el artículo 8 del 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.

Fundamento de la conclusión con salvedades

ABC, S.A. no incorpora en la información sobre sostenibilidad del ejercicio 202X la información exigida por el marco de información sobre sostenibilidad que resulta de aplicación relativa a unidades productivas radicadas en Asia cuyas operaciones son significativas respecto a la entidad ya que representan el 10% de las operaciones de la misma, si bien no es posible determinar el impacto que dicha omisión tiene en cada una de las divulgaciones incluidas en la información sobre sostenibilidad adjunta. Esta omisión de información resulta material en el

⁶ De acuerdo con el artículo 7 ter 1.a) de la LACVIS, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

⁷ El subtítulo «Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad» no será necesario en aquellas circunstancias en las que no proceda utilizar el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y normativos».

contexto de nuestro encargo y, en consecuencia, supone un incumplimiento del marco de información sobre sostenibilidad que resulta de aplicación.

Hemos realizado nuestro encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad aplicable en España. La extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de verificación limitada es menor en comparación con los que se requieren en un encargo de verificación razonable. En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de verificación limitada es menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable.

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dicha normativa se describen con más detalle en la sección *Responsabilidades del verificador* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética relativos a independencia, que son aplicables según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Tenemos implantado un sistema de gestión de la calidad que asegura el cumplimiento de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad basado en la (*identifíquese la norma que corresponda*) que requiere que el verificador individual/la sociedad de verificación diseñe, implante y opere un sistema de gestión de la calidad que incluya políticas y procedimientos relativos al cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y adecuada para proporcionar una base sobre la que sustentar nuestra conclusión con salvedades.

[Párrafo de énfasis]⁸

[Llamamos la atención sobre [identifique la información específica divulgada en la información sobre sostenibilidad] que describe [incluya la descripción]. Nuestra conclusión no ha sido modificada en relación con esta cuestión].

[Párrafo sobre otras cuestiones]⁹

[Se describirá la cuestión específica sobre la que el verificador considera que tiene que informar].

Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría¹⁰ en relación con la información sobre sostenibilidad

Los administradores de la entidad son responsables de desarrollar e implantar un proceso para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y demás disposiciones del marco de información sobre sostenibilidad aplicable en España y de divulgar

⁸ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para llamar la atención sobre un asunto que se considera fundamental para facilitar la comprensión por parte de los usuarios a quienes se destina el informe de verificación de un aspecto de la información divulgada en la información sobre sostenibilidad.

⁹ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del verificador, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan el encargo, las responsabilidades del verificador o el propio informe de verificación.

¹⁰ En caso de que sea una entidad de interés público en la que existe comisión de auditoría.

información sobre este proceso en la propia información sobre sostenibilidad en la nota XX. Dicha responsabilidad incluye:

- conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
- identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
- evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados;
- realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias.

Los administradores son asimismo responsables de la preparación de la información sobre sostenibilidad, que incluya la información identificada por el proceso, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo el cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, el cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con el artículo 8 del 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.

Esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implantar y mantener el control interno que los administradores consideren relevante para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad que esté libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error.
- Seleccionar y aplicar métodos apropiados para la presentación de información sobre sostenibilidad y la realización de asunciones y estimaciones que sean razonables, considerando las circunstancias, sobre las divulgaciones específicas.

(En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá esta frase) La comisión de auditoría es responsable de la supervisión de la elaboración y presentación de la información sobre sostenibilidad.

Limitaciones inherentes en la preparación de la información sobre sostenibilidad

[Incluir una descripción de las limitaciones inherentes asociadas con la medición o con la evaluación del asunto que corresponda, en su caso, realizar referencia a la nota de la información sobre sostenibilidad donde se incluye dicha información].

De acuerdo con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, los administradores de la entidad están obligados a preparar información prospectiva sobre la base de asunciones e hipótesis, que han de incluirse en la información sobre sostenibilidad, acerca de hechos que pueden ocurrir en el futuro, así como posibles acciones futuras que, en su caso, podría tomar la entidad. El resultado real puede diferir de forma significativa del estimado, ya que se refiere al futuro y los acontecimientos futuros frecuentemente no ocurren como se esperaba.

Para determinar las revelaciones de la información sobre sostenibilidad, los administradores de la entidad interpretan términos legales y de otro tipo que no se encuentran claramente definidos que pueden ser interpretados de forma diferente por otras personas, incluyendo la

conformidad legal de dichas interpretaciones y, en consecuencia, están sujetas a incertidumbre.

Responsabilidades del verificador

Nuestros objetivos son planificar y realizar el encargo de verificación con el fin de obtener una seguridad limitada sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, y emitir un informe de verificación limitada que contiene nuestras conclusiones al respecto. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influirán en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad.

Como parte de un encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo. También:

- Diseñamos y aplicamos procedimientos para evaluar si el proceso para identificar la información que se incluye en la información sobre sostenibilidad es congruente con la descripción del proceso seguido por la entidad y permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Aplicamos procedimientos sobre el riesgo, incluido obtener un conocimiento de los controles internos relevantes para el encargo con el fin de identificar la información a revelar en la que es más probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, pero no con la finalidad de proporcionar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad.
- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a las divulgaciones contenidas en la información sobre sostenibilidad en las que es probable que surjan incorrecciones materiales. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionalmente erróneas o la elusión del control interno.
- (En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá este apartado) También proporcionamos a la comisión de auditoría de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética relativos a independencia y nos hemos comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para nuestra independencia y, en su caso, de las medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.

Resumen del trabajo realizado

Un encargo de verificación limitada incluye la realización de procedimientos para obtener evidencia que sirva de base para nuestras conclusiones. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio profesional, incluida la identificación de la información a revelar en que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, en la información sobre sostenibilidad.

Nuestro trabajo ha consistido en la formulación de preguntas a la dirección, así como a las diversas unidades de ABC, S.A. que han participado en la elaboración de la información sobre sostenibilidad, en la revisión de los procesos para recopilar y validar la información presentada

en la información sobre sostenibilidad y en la aplicación de ciertos procedimientos analíticos y pruebas de revisión por muestreo, que se describen a continuación:

- Realización de preguntas a y mantenimiento de reuniones con el personal de ABC:
 - para conocer el modelo de negocio, las políticas y los enfoques de gestión aplicados, los principales riesgos relacionados con estas cuestiones y obtener información necesaria para la revisión externa.
 - con el fin de conocer el origen de la información utilizada por la dirección (por ejemplo, la interacción con los grupos de interés, los planes de negocio y los documentos de estrategia); y la revisión de la documentación interna de la entidad sobre su proceso; y
- Obtención, a través de la realización de preguntas a y el mantenimiento de reuniones con el personal de la entidad, del conocimiento de los procesos de la entidad de recopilación, validación y presentación de información relevantes para la elaboración de su información sobre sostenibilidad.
- Evaluación de la concordancia de la evidencia obtenida de nuestros procedimientos sobre el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad con la descripción del proceso incluida en dicha información, así como evaluación de si el citado proceso implantado por la entidad permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Evaluación de si toda la información identificada en el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad está efectivamente incluida.
- Evaluación de la concordancia de la estructura y la presentación de la información sobre sostenibilidad con lo dispuesto en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y el resto del marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad.
- Realización de indagaciones al personal pertinente y procedimientos analíticos sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad considerando aquella en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error.
- Realización, en su caso, de procedimientos sustantivos por muestreo sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad seleccionada considerando aquella en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error.
- Obtención, en su caso, de los informes emitidos por terceros independientes acreditados anexos al informe de gestión en respuesta a exigencias de la normativa europea y, en relación con la información a la que se refieren y de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de la acreditación del verificador y de que el alcance del informe emitido se corresponde con el exigido por la normativa europea.
- Obtención, en su caso, de los documentos que contengan la información incorporada por referencia, los informes emitidos por auditores o verificadores sobre dichos documentos y, de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de que, en el documento al que se refiere la información incorporada por referencia, se cumplen las condiciones descritas en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad para poder incorporar información por referencia en la información sobre sostenibilidad.

- Obtención de una carta de manifestaciones de la dirección y de los administradores de la entidad.

Otra información

[La dirección] [Las personas encargadas del gobierno] de la entidad [es][son] responsables de la otra información. La otra información comprende las cuentas anuales y resto de la información incluida en el informe de gestión, pero no incluye ni el informe de auditoría de las cuentas anuales ni los informes de verificación emitidos por terceros independientes acreditados exigidos por el derecho de la Unión Europea sobre divulgaciones concretas contenidas en la información sobre sostenibilidad y que figuran como anexo del informe de gestión.

Nuestro informe de verificación no cubre la otra información y no expresamos ningún tipo de conclusión de verificación sobre esta.

En relación con nuestro encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad, nuestra responsabilidad consiste en leer la otra información identificada anteriormente y, de este modo, considerar si la otra información presenta incongruencias materiales con la información sobre sostenibilidad o con el conocimiento que hemos adquirido durante el encargo de verificación que pudieran ser indicativas de la existencia de incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Adapte la forma y el contenido de esta sección del informe y añada cualesquiera otros requerimientos en función de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar establecidas por la legislación local, los reglamentos correspondientes o la normativa nacional.]

[Denominación social de la sociedad de verificación y número de ROACVIS de la sociedad]

[Nombre y número de ROACVIS del verificador firmante]

[Firma del verificador]

[Fecha del informe de verificación]

[Dirección de la sociedad de verificación o del verificador individual, según corresponda]

Ejemplo 3 – Informe de verificación limitada sobre información sobre sostenibilidad preparada de conformidad con el marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable con conclusión con salvedades por limitación al alcance.

INFORME DE VERIFICACIÓN LIMITADA EMITIDO POR UN VERIFICADOR SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

A los Accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de....]¹¹

Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad¹²

Conclusión de verificación limitada con salvedades

Hemos realizado la verificación limitada de la información sobre sostenibilidad de ABC, S.A. (en adelante la entidad) que se incluye en el apartado [«Nombre del apartado»] del informe de gestión correspondiente al ejercicio anual terminado a [fecha] (en adelante, la información sobre sostenibilidad).

Basándonos en los procedimientos realizados y en las evidencias que hemos obtenido, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la conclusión con salvedades* de nuestro informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad en su conjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable que se identifica en la nota X de la información sobre sostenibilidad adjunta, incluyendo:

- Que la descripción proporcionada del proceso para identificar la información sobre sostenibilidad incluida en la nota XX de la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implantado y que permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con lo establecido en el artículo 8 del 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.

Fundamento de la conclusión con salvedades

ABC, S.A. desarrolla operaciones significativas en sectores considerados como de un impacto climático elevado y ha desglosado, entre otra información, el consumo de combustible procedente del carbón y de sus derivados en el apartado Y de la información sobre sostenibilidad. En el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información relacionada con el consumo de combustible que procede del carbón de la entidad y, por

¹¹ De acuerdo con el artículo 7 ter 1.a) de la LACVIS, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

¹² El subtítulo «Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad» no será necesario en aquellas circunstancias en las que no proceda utilizar el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y normativos».

consiguiente, no hemos podido determinar si dicha información cumple con los requerimientos de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

Hemos realizado nuestro encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad aplicable en España. La extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de verificación limitada es menor en comparación con los que se requieren en un encargo de verificación razonable. En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de verificación limitada es menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable.

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dicha normativa se describen con más detalle en la sección *Responsabilidades del verificador* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética relativos a independencia, que son aplicables según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Tenemos implantado un sistema de gestión de la calidad que asegura el cumplimiento de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad basado en la (*identifíquese la norma que corresponda*) que requiere que el verificador individual/la sociedad de verificación diseñe, implante y opere un sistema de gestión de la calidad que incluya políticas y procedimientos relativos al cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y adecuada para proporcionar una base sobre la que sustentar nuestra conclusión con salvedades.

[Párrafo de énfasis]¹³

[Llamamos la atención sobre [identifique la información específica divulgada en la información sobre sostenibilidad] que describe [incluya la descripción]. Nuestra conclusión no ha sido modificada en relación con esta cuestión].

[Párrafo sobre otras cuestiones]¹⁴

[Se describirá la cuestión específica sobre la que el verificador considera que tiene que informar].

Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría¹⁵ en relación con la información sobre sostenibilidad

Los administradores de la entidad son responsables de desarrollar e implantar un proceso para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y demás disposiciones del marco de información sobre sostenibilidad aplicable en España y de divulgar

¹³ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para llamar la atención sobre un asunto que se considera fundamental para facilitar la comprensión por parte de los usuarios a quienes se destina el informe de verificación de un aspecto de la información divulgada en la información sobre sostenibilidad.

¹⁴ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del verificador, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan el encargo, las responsabilidades del verificador o el propio informe de verificación.

¹⁵ En caso de que sea una entidad de interés público en la que existe comisión de auditoría.

información sobre este proceso en la propia información sobre sostenibilidad en la nota XX. Dicha responsabilidad incluye:

- conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
- identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
- evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados;
- realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias.

Los administradores son asimismo responsables de la preparación de la información sobre sostenibilidad, que incluya la información identificada por el proceso, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo el cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, el cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con el artículo 8 del 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.

Esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implantar y mantener el control interno que los administradores consideren relevante para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad que esté libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error.
- Seleccionar y aplicar métodos apropiados para la presentación de información sobre sostenibilidad y la realización de asunciones y estimaciones que sean razonables, considerando las circunstancias, sobre las divulgaciones específicas.

(En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá esta frase) La comisión de auditoría es responsable de la supervisión de la elaboración y presentación de la información sobre sostenibilidad.

Limitaciones inherentes en la preparación de la información sobre sostenibilidad

[Incluir una descripción de las limitaciones inherentes asociadas con la medición o con la evaluación del asunto que corresponda, en su caso, realizar referencia a la nota de la información sobre sostenibilidad donde se incluye dicha información].

De acuerdo con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, los administradores de la entidad están obligados a preparar información prospectiva sobre la base de asunciones e hipótesis, que han de incluirse en la información sobre sostenibilidad, acerca de hechos que pueden ocurrir en el futuro, así como posibles acciones futuras que, en su caso, podría tomar la entidad. El resultado real puede diferir de forma significativa del estimado, ya que se refiere al futuro y los acontecimientos futuros frecuentemente no ocurren como se esperaba.

Para determinar las revelaciones de la información sobre sostenibilidad, los administradores de la entidad interpretan términos legales y de otro tipo que no se encuentran claramente definidos que pueden ser interpretados de forma diferente por otras personas, incluyendo la

conformidad legal de dichas interpretaciones y, en consecuencia, están sujetas a incertidumbre.

Responsabilidades del verificador

Nuestros objetivos son planificar y realizar el encargo de verificación con el fin de obtener una seguridad limitada sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, y emitir un informe de verificación limitada que contiene nuestras conclusiones al respecto. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influirán en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad.

Como parte de un encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo. También:

- Diseñamos y aplicamos procedimientos para evaluar si el proceso para identificar la información que se incluye en la información sobre sostenibilidad es congruente con la descripción del proceso seguido por la entidad y permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Aplicamos procedimientos sobre el riesgo, incluido obtener un conocimiento de los controles internos relevantes para el encargo con el fin de identificar la información a revelar en la que es más probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, pero no con la finalidad de proporcionar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad.
- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a las divulgaciones contenidas en la información sobre sostenibilidad en las que es probable que surjan incorrecciones materiales. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionalmente erróneas o la elusión del control interno.
- (En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá este apartado) También proporcionamos a la comisión de auditoría de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética relativos a independencia y nos hemos comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para nuestra independencia y, en su caso, de las medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.

Resumen del trabajo realizado

Un encargo de verificación limitada incluye la realización de procedimientos para obtener evidencia que sirva de base para nuestras conclusiones. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio profesional, incluida la identificación de la información a revelar en que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, en la información sobre sostenibilidad.

Nuestro trabajo ha consistido en la formulación de preguntas a la dirección, así como a las diversas unidades de ABC, S.A. que han participado en la elaboración de la información sobre sostenibilidad, en la revisión de los procesos para recopilar y validar la información presentada

en la información sobre sostenibilidad y en la aplicación de ciertos procedimientos analíticos y pruebas de revisión por muestreo, que se describen a continuación:

- Realización de preguntas a y mantenimiento de reuniones con el personal de ABC:
 - para conocer el modelo de negocio, las políticas y los enfoques de gestión aplicados, los principales riesgos relacionados con estas cuestiones y obtener información necesaria para la revisión externa.
 - con el fin de conocer el origen de la información utilizada por la dirección (por ejemplo, la interacción con los grupos de interés, los planes de negocio y los documentos de estrategia); y la revisión de la documentación interna de la entidad sobre su proceso; y
- Obtención, a través de la realización de preguntas a y el mantenimiento de reuniones con el personal de la entidad, del conocimiento de los procesos de la entidad de recopilación, validación y presentación de información relevantes para la elaboración de su información sobre sostenibilidad.
- Evaluación de la concordancia de la evidencia obtenida de nuestros procedimientos sobre el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad con la descripción del proceso incluida en dicha información, así como evaluación de si el citado proceso implantado por la entidad permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Evaluación de si toda la información identificada en el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad está efectivamente incluida.
- Evaluación de la concordancia de la estructura y la presentación de la información sobre sostenibilidad con lo dispuesto en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y el resto del marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad.
- Realización de indagaciones al personal pertinente y procedimientos analíticos sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad considerando aquella en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error.
- Realización, en su caso, de procedimientos sustantivos por muestreo sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad seleccionada considerando aquella en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error.
- Obtención, en su caso, de los informes emitidos por terceros independientes acreditados anexos al informe de gestión en respuesta a exigencias de la normativa europea y, en relación con la información a la que se refieren y de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de la acreditación del verificador y de que el alcance del informe emitido se corresponde con el exigido por la normativa europea.
- Obtención, en su caso, de los documentos que contengan la información incorporada por referencia, los informes emitidos por auditores o verificadores sobre dichos documentos y, de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de que, en el documento al que se refiere la información incorporada por referencia, se cumplen las condiciones descritas en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad para poder incorporar información por referencia en la información sobre sostenibilidad.

- Obtención de una carta de manifestaciones de la dirección y de los administradores de la entidad.

Otra información

[La dirección] [Las personas encargadas del gobierno] de la entidad [es][son] responsables de la otra información. La otra información comprende las cuentas anuales y resto de la información incluida en el informe de gestión, pero no incluye ni el informe de auditoría de las cuentas anuales ni los informes de verificación emitidos por terceros independientes acreditados exigidos por el derecho de la Unión Europea sobre divulgaciones concretas contenidas en la información sobre sostenibilidad y que figuran como anexo del informe de gestión.

Nuestro informe de verificación no cubre la otra información y no expresamos ningún tipo de conclusión de verificación sobre esta.

En relación con nuestro encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad, nuestra responsabilidad consiste en leer la otra información identificada anteriormente y, de este modo, considerar si la otra información presenta incongruencias materiales con la información sobre sostenibilidad o con el conocimiento que hemos adquirido durante el encargo de verificación que pudieran ser indicativas de la existencia de incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Adapte la forma y el contenido de esta sección del informe y añada cualesquiera otros requerimientos en función de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar establecidas por la legislación local, los reglamentos correspondientes o la normativa nacional.]

[Denominación social de la sociedad de verificación y número de ROACVIS de la sociedad]

[Nombre y número de ROACVIS del verificador firmante]

[Firma del verificador]

[Fecha del informe de verificación]

[Dirección de la sociedad de verificación o del verificador individual, según corresponda]

Ejemplo 4 – Informe de verificación limitada sobre información sobre sostenibilidad preparada de conformidad con el marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable con conclusión desfavorable.

INFORME DE VERIFICACIÓN LIMITADA EMITIDO POR UN VERIFICADOR SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

A los Accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de....]¹⁶

Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad¹⁷

Conclusión de verificación limitada desfavorable

Hemos realizado la verificación limitada de la información sobre sostenibilidad de ABC, S.A. (en adelante la entidad) que se incluye en el apartado [«Nombre del apartado»] del informe de gestión correspondiente al ejercicio anual terminado a [fecha] (en adelante, la información sobre sostenibilidad).

Debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la conclusión desfavorable* de nuestro informe, nuestra verificación indica que la información sobre sostenibilidad de ABC, S.A. correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de diciembre de 202X, no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable que se identifica en la nota X de la información de sostenibilidad adjunta, incluyendo:

- Que la descripción proporcionada del proceso para identificar la información sobre sostenibilidad incluida en la nota XX de la información sobre sostenibilidad es coherente con el proceso implantado y que permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- El cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con lo establecido en el artículo 8 del 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.

Fundamento de la conclusión desfavorable

ABC, S.A. ha elaborado la información sobre sostenibilidad del ejercicio 202X de acuerdo con Global Reporting Initiative que es un marco de información sobre sostenibilidad distinto de aquel que le resulta de aplicación. En consecuencia, la información sobre sostenibilidad no se ha preparado conforme a las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad ni se han considerado los requisitos de divulgación establecidos en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2020/852. De haberse utilizado el marco de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad, multitud de elementos de la información sobre sostenibilidad se habrían visto

¹⁶ De acuerdo con el artículo 7 ter 1.a) de la LACVIS, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

¹⁷ El subtítulo «Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad» no será necesario en aquellas circunstancias en las que no proceda utilizar el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y normativos».

afectados de forma material. Por todo ello, hemos concluido que la información sobre sostenibilidad contiene errores materiales y generalizados.

Hemos realizado nuestro encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad aplicable en España. La extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de verificación limitada es menor en comparación con los que se requieren en un encargo de verificación razonable. En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de verificación limitada es menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable.

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dicha normativa se describen con más detalle en la sección *Responsabilidades del verificador* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética relativos a independencia, que son aplicables según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Tenemos implantado un sistema de gestión de la calidad que asegura el cumplimiento de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad basado en la (*identifíquese la norma que corresponda*) que requiere que el verificador individual/la sociedad de verificación diseñe, implante y opere un sistema de gestión de la calidad que incluya políticas y procedimientos relativos al cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y adecuada para proporcionar una base sobre la que sustentar nuestra conclusión desfavorable.

[Párrafo de énfasis]¹⁸

[Llamamos la atención sobre [identifique la información específica divulgada en la información sobre sostenibilidad] que describe [incluya la descripción]. Nuestra conclusión no ha sido modificada en relación con esta cuestión].

[Párrafo sobre otras cuestiones]¹⁹

[Se describirá la cuestión específica sobre la que el verificador considera que tiene que informar].

Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría²⁰ en relación con la información sobre sostenibilidad

Los administradores de la entidad son responsables de desarrollar e implantar un proceso para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y demás disposiciones del marco de información sobre sostenibilidad aplicable en España y de divulgar

¹⁸ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para llamar la atención sobre un asunto que se considera fundamental para facilitar la comprensión por parte de los usuarios a quienes se destina el informe de verificación de un aspecto de la información divulgada en la información sobre sostenibilidad.

¹⁹ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del verificador, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan el encargo, las responsabilidades del verificador o el propio informe de verificación.

²⁰ En caso de que sea una entidad de interés público en la que existe comisión de auditoría.

información sobre este proceso en la propia información sobre sostenibilidad en la nota XX. Dicha responsabilidad incluye:

- conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
- identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
- evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados;
- realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias.

Los administradores son asimismo responsables de la preparación de la información sobre sostenibilidad, que incluya la información identificada por el proceso, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo el cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, el cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con el artículo 8 del 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.

Esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implantar y mantener el control interno que los administradores consideren relevante para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad que esté libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error.
- Seleccionar y aplicar métodos apropiados para la presentación de información sobre sostenibilidad y la realización de asunciones y estimaciones que sean razonables, considerando las circunstancias, sobre las divulgaciones específicas.

(En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá esta frase) La comisión de auditoría es responsable de la supervisión de la elaboración y presentación de la información sobre sostenibilidad.

Limitaciones inherentes en la preparación de la información sobre sostenibilidad

[Incluir una descripción de las limitaciones inherentes asociadas con la medición o con la evaluación del asunto que corresponda, en su caso, realizar referencia a la nota de la información sobre sostenibilidad donde se incluye dicha información].

De acuerdo con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, los administradores de la entidad están obligados a preparar información prospectiva sobre la base de asunciones e hipótesis, que han de incluirse en la información sobre sostenibilidad, acerca de hechos que pueden ocurrir en el futuro, así como posibles acciones futuras que, en su caso, podría tomar la entidad. El resultado real puede diferir de forma significativa del estimado, ya que se refiere al futuro y los acontecimientos futuros frecuentemente no ocurren como se esperaba.

Para determinar las revelaciones de la información sobre sostenibilidad, los administradores de la entidad interpretan términos legales y de otro tipo que no se encuentran claramente definidos que pueden ser interpretados de forma diferente por otras personas, incluyendo la

conformidad legal de dichas interpretaciones y, en consecuencia, están sujetas a incertidumbre.

Responsabilidades del verificador

Nuestros objetivos son planificar y realizar el encargo de verificación con el fin de obtener una seguridad limitada sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, y emitir un informe de verificación limitada que contiene nuestras conclusiones al respecto. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influirán en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad.

Como parte de un encargo de verificación limitada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo. También:

- Diseñamos y aplicamos procedimientos para evaluar si el proceso para identificar la información que se incluye en la información sobre sostenibilidad es congruente con la descripción del proceso seguido por la entidad y permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Aplicamos procedimientos sobre el riesgo, incluido obtener un conocimiento de los controles internos relevantes para el encargo con el fin de identificar la información a revelar en la que es más probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, pero no con la finalidad de proporcionar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad.
- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a las divulgaciones contenidas en la información sobre sostenibilidad en las que es probable que surjan incorrecciones materiales. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionalmente erróneas o la elusión del control interno.
- (En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá este apartado) También proporcionamos a la comisión de auditoría de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética relativos a independencia y nos hemos comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para nuestra independencia y, en su caso, de las medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.

Resumen del trabajo realizado

Un encargo de verificación limitada incluye la realización de procedimientos para obtener evidencia que sirva de base para nuestras conclusiones. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio profesional, incluida la identificación de la información a revelar en que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, en la información sobre sostenibilidad.

Nuestro trabajo ha consistido en la formulación de preguntas a la dirección, así como a las diversas unidades de ABC, S.A. que han participado en la elaboración de la información sobre sostenibilidad, en la revisión de los procesos para recopilar y validar la información presentada

en la información sobre sostenibilidad y en la aplicación de ciertos procedimientos analíticos y pruebas de revisión por muestreo, que se describen a continuación:

- Realización de preguntas a y mantenimiento de reuniones con el personal de ABC:
 - para conocer el modelo de negocio, las políticas y los enfoques de gestión aplicados, los principales riesgos relacionados con estas cuestiones y obtener información necesaria para la revisión externa.
 - con el fin de conocer el origen de la información utilizada por la dirección (por ejemplo, la interacción con los grupos de interés, los planes de negocio y los documentos de estrategia); y la revisión de la documentación interna de la entidad sobre su proceso; y
- Obtención, a través de la realización de preguntas a y el mantenimiento de reuniones con el personal de la entidad, del conocimiento de los procesos de la entidad de recopilación, validación y presentación de información relevantes para la elaboración de su información sobre sostenibilidad.
- Evaluación de la concordancia de la evidencia obtenida de nuestros procedimientos sobre el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad con la descripción del proceso incluida en dicha información, así como evaluación de si el citado proceso implantado por la entidad permite identificar la información material a ser revelada según las prescripciones de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- Evaluación de si toda la información identificada en el proceso implantado por la entidad para la determinación de la información que debe incluirse en la información sobre sostenibilidad está efectivamente incluida.
- Evaluación de la concordancia de la estructura y la presentación de la información sobre sostenibilidad con lo dispuesto en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y el resto del marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable a la entidad.
- Realización de indagaciones al personal pertinente y procedimientos analíticos sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad considerando aquella en la que es probable que surjan correcciones materiales, debido a fraude o error.
- Realización, en su caso, de procedimientos sustantivos por muestreo sobre información divulgada en la información sobre sostenibilidad seleccionada considerando aquella en la que es probable que surjan correcciones materiales, debido a fraude o error.
- Obtención, en su caso, de los informes emitidos por terceros independientes acreditados anexos al informe de gestión en respuesta a exigencias de la normativa europea y, en relación con la información a la que se refieren y de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de la acreditación del verificador y de que el alcance del informe emitido se corresponde con el exigido por la normativa europea.
- Obtención, en su caso, de los documentos que contengan la información incorporada por referencia, los informes emitidos por auditores o verificadores sobre dichos documentos y, de acuerdo con la norma de verificación, comprobación, exclusivamente, de que, en el documento al que se refiere la información incorporada por referencia, se cumplen las condiciones descritas en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad para poder incorporar información por referencia en la información sobre sostenibilidad.

- Obtención de una carta de manifestaciones de la dirección y de los administradores de la entidad.

Otra información

[La dirección] [Las personas encargadas del gobierno] de la entidad [es][son] responsables de la otra información. La otra información comprende las cuentas anuales y resto de la información incluida en el informe de gestión, pero no incluye ni el informe de auditoría de las cuentas anuales ni los informes de verificación emitidos por terceros independientes acreditados exigidos por el derecho de la Unión Europea sobre divulgaciones concretas contenidas en la información sobre sostenibilidad y que figuran como anexo del informe de gestión.

Nuestro informe de verificación no cubre la otra información y no expresamos ningún tipo de conclusión de verificación sobre esta.

En relación con nuestro encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad, nuestra responsabilidad consiste en leer la otra información identificada anteriormente y, de este modo, considerar si la otra información presenta incongruencias materiales con la información sobre sostenibilidad o con el conocimiento que hemos adquirido durante el encargo de verificación que pudieran ser indicativas de la existencia de incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Adapte la forma y el contenido de esta sección del informe y añada cualesquiera otros requerimientos en función de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar establecidas por la legislación local, los reglamentos correspondientes o la normativa nacional.]

[Denominación social de la sociedad de verificación y número de ROACVIS de la sociedad]

[Nombre y número de ROACVIS del verificador firmante]

[Firma del verificador]

[Fecha del informe de verificación]

[Dirección de la sociedad de verificación o del verificador individual, según corresponda]

Ejemplo 5 – Informe de verificación limitada sobre información sobre sostenibilidad preparada de conformidad con el marco normativo de información sobre sostenibilidad aplicable con conclusión denegada.

INFORME DE VERIFICACIÓN LIMITADA EMITIDO POR UN VERIFICADOR SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

A los Accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de....]²¹

Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad²²

Denegación de conclusión de verificación limitada

Hemos sido nombrados para la verificación limitada de la información de sostenibilidad de ABC, S.A. (en adelante la entidad) que se incluye en el apartado [«Nombre del apartado»] del informe de gestión correspondiente al ejercicio anual terminado a [fecha] (en adelante información sobre sostenibilidad).

Como resultado de nuestra verificación, y debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de conclusión* de nuestro informe, no expresamos una conclusión sobre la información sobre sostenibilidad adjunta de ABC, S.A. correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31 de diciembre de 202X.

Fundamento de la denegación de conclusión

ABC, S.A. no nos ha facilitado el análisis de doble materialidad requerido por las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (en adelante NEIS) con un nivel de detalle suficiente para permitirnos su evaluación. El análisis de doble materialidad constituye la base que permite identificar qué información es material para la entidad y, por tanto, debe ser incluida en la información sobre sostenibilidad y cual no, siendo absolutamente imprescindible para dar cumplimiento a los requerimientos de las NEIS. Como resultado de este hecho y considerando su importancia y efecto generalizado sobre la información sobre sostenibilidad no podemos concluir sobre si la citada información sobre sostenibilidad de ABC, S.A. ha sido preparada en todos sus aspectos significativos de acuerdo con los requerimientos de las NEIS.

[Párrafo de énfasis]²³

[Llamamos la atención sobre [identifique la información específica divulgada en la información sobre sostenibilidad] que describe [incluya la descripción]. Nuestra conclusión no ha sido modificada en relación con esta cuestión].

²¹ De acuerdo con el artículo 7 ter 1.a) de la LACVIS, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.

²² El subtítulo «Informe de verificación limitada sobre la información sobre sostenibilidad» no será necesario en aquellas circunstancias en las que no proceda utilizar el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y normativos».

²³ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para llamar la atención sobre un asunto que se considera fundamental para facilitar la comprensión por parte de los usuarios a quienes se destina el informe de verificación de un aspecto de la información divulgada en la información sobre sostenibilidad.

[Párrafo sobre otras cuestiones]²⁴

[Se describirá la cuestión específica sobre la que el verificador considera que tiene que informar].

Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría²⁵ en relación con la información sobre sostenibilidad

Los administradores de la entidad son responsables de desarrollar e implantar un proceso para identificar la información que se debe incluir en la información sobre sostenibilidad de conformidad con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y demás disposiciones del marco de información sobre sostenibilidad aplicable en España y de divulgar información sobre este proceso en la propia información sobre sostenibilidad en la nota XX. Dicha responsabilidad incluye:

- conocer el contexto en el que se desarrollan las actividades y relaciones de negocio de la entidad, así como sus grupos de interés, en relación con los impactos que tiene la entidad sobre las personas y el medio ambiente;
- identificar los impactos reales y potenciales (tanto negativos como positivos), así como los riesgos y oportunidades que podrían afectar, o de los que razonablemente se podría esperar que afecten, a la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital de la entidad en el corto, medio o largo plazo;
- evaluar la materialidad de los impactos, riesgos y oportunidades identificados;
- realizar hipótesis y estimaciones que sean razonables en función de las circunstancias.

Los administradores son asimismo responsables de la preparación de la información sobre sostenibilidad, que incluya la información identificada por el proceso, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad aplicable, incluyendo el cumplimiento de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, el cumplimiento de los requisitos de divulgación, incluidos en la subsección X de la sección sobre medio ambiente de la información sobre sostenibilidad con el artículo 8 del 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.

Esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implantar y mantener el control interno que los administradores consideren relevante para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad que esté libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error.
- Seleccionar y aplicar métodos apropiados para la presentación de información sobre sostenibilidad y la realización de asunciones y estimaciones que sean razonables, considerando las circunstancias, sobre las divulgaciones específicas.

²⁴ Se incluirá este párrafo, cuando proceda, para comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del verificador, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe de verificación comprendan el encargo, las responsabilidades del verificador o el propio informe de verificación.

²⁵ En caso de que sea una entidad de interés público en la que existe comisión de auditoría.

(En el caso de que la entidad verificada sea una entidad de interés público se incluirá esta frase) La comisión de auditoría es responsable de la supervisión de la elaboración y presentación de la información sobre sostenibilidad.

Limitaciones inherentes en la preparación de la información sobre sostenibilidad

[Incluir una descripción de las limitaciones inherentes asociadas con la medición o con la evaluación del asunto que corresponda, en su caso, realizar referencia a la nota de la información sobre sostenibilidad donde se incluye dicha información].

De acuerdo con las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, los administradores de la entidad están obligados a preparar información prospectiva sobre la base de asunciones e hipótesis, que han de incluirse en la información sobre sostenibilidad, acerca de hechos que pueden ocurrir en el futuro, así como posibles acciones futuras que, en su caso, podría tomar la entidad. El resultado real puede diferir de forma significativa del estimado, ya que se refiere al futuro y los acontecimientos futuros frecuentemente no ocurren como se esperaba.

Para determinar las revelaciones de la información sobre sostenibilidad, los administradores de la entidad interpretan términos legales y de otro tipo que no se encuentran claramente definidos que pueden ser interpretados de forma diferente por otras personas, incluyendo la conformidad legal de dichas interpretaciones y, en consecuencia, están sujetas a incertidumbre.

Responsabilidades del verificador

Nuestros objetivos son planificar y realizar el encargo de verificación con el fin de obtener una seguridad limitada sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, y emitir un informe de verificación limitada que contiene nuestras conclusiones al respecto. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de la conclusión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de revisión suficiente y adecuada para proporcionar una base sobre la que sustentar nuestra conclusión.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética relativos a independencia, que son aplicables según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Tenemos implantado un sistema de gestión de la calidad que asegura el cumplimiento de lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad respecto al control de calidad basado en la *(identifíquese la norma que corresponda)* que requiere que el verificador individual/la sociedad de verificación diseñe, implante y opere un sistema de gestión de la calidad que incluya políticas y procedimientos relativos al cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Otra información

[La dirección] [Las personas encargadas del gobierno] de la entidad *[es][son]* responsables de la otra información. La otra información comprende las cuentas anuales y resto de la información incluida en el informe de gestión, pero no incluye ni el informe de auditoría de las cuentas anuales ni los informes de verificación emitidos por terceros independientes acreditados exigidos por el derecho de la Unión Europea sobre divulgaciones concretas contenidas en la información sobre sostenibilidad y que figuran como anexo del informe de gestión.

Nuestro informe de verificación no cubre la otra información y no expresamos ningún tipo de conclusión de verificación sobre esta.

En relación con nuestro encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad, nuestra responsabilidad consiste en leer la otra información identificada anteriormente y, de este modo, considerar si la otra información presenta incongruencias materiales con la información sobre sostenibilidad o con el conocimiento que hemos adquirido durante el encargo de verificación que pudieran ser indicativas de la existencia de incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Adapte la forma y el contenido de esta sección del informe y añada cualesquiera otros requerimientos en función de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar establecidas por la legislación local, los reglamentos correspondientes o la normativa nacional.]

[Denominación social de la sociedad de verificación y número de ROACVIS de la sociedad]

[Nombre y número de ROACVIS del verificador firmante]

[Firma del verificador]

[Fecha del informe de verificación]

[Dirección de la sociedad de verificación o del verificador individual, según corresponda]

NORMA TÉCNICA SOBRE RELACIÓN ENTRE VERIFICADORES DE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

Introducción

1. A efectos de la aplicación de las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad, en el ejercicio de las competencias que se atribuyen al verificador de esta información pueden surgir las siguientes relaciones entre estos:
 - (c) Sucesión de verificadores de la información sobre sostenibilidad de una entidad.
 - (d) Concurrencia de varios verificadores en la realización de la verificación, con firma conjunta de todos ellos en el informe de verificación como responsables del trabajo.
2. A efectos de esta norma técnica se entiende por:
 - (a) Verificador sucesor – el verificador nombrado para realizar el encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad de un ejercicio en sustitución del verificador anterior o verificador predecesor.
 - (b) Verificador predecesor – verificador que verificó la información sobre sostenibilidad de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el verificador sucesor.
 - (c) Verificadores conjuntos – los verificadores que actúan conjuntamente, al haber sido nombrados para la realización conjunta del encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad de una entidad.
3. Esta norma debe interpretarse conjuntamente con las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad en vigor en cada momento.

Objeto

4. La presente norma establece los criterios de actuación del verificador en las circunstancias mencionadas en el apartado 1, sin perjuicio de lo establecido en las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad en vigor en cada momento, que deben tenerse siempre presente.
5. La presente norma no tiene por objeto regular situaciones en las que el verificador, en uso de su juicio profesional, pueda estimar conveniente utilizar como parte de su evidencia el trabajo realizado por otro verificador o por otros expertos. Estas situaciones están reguladas en las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad en vigor en cada momento.

Sucesión de verificadores

6. Cuando se produce la sucesión del verificador puede que, de acuerdo con las circunstancias que concurren, el verificador sucesor decida comunicarse con el verificador predecesor al objeto de recabar información que le permita aceptar o no el encargo de verificación.
7. Asimismo, una vez aceptado el encargo de verificación, el verificador sucesor podrá requerir el acceso a la documentación de las pruebas realizadas en años anteriores por el verificador predecesor. Tal será el caso en relación con la evaluación de:

NORMA TÉCNICA SOBRE RELACIÓN ENTRE VERIFICADORES DE
LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD

- (a) si la información comparativa del ejercicio actual es congruente con la información sobre sostenibilidad formulada el periodo anterior, y
- (b) si los criterios utilizados para la medición o evaluación de la información sobre sostenibilidad reflejados en la información comparativa son congruentes con los aplicados en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios, dichos cambios han sido aplicados y explicados conforme a lo definido en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

Actuaciones antes de la aceptación del encargo

8. El eventual verificador sucesor, antes de aceptar el encargo, deberá evaluar a lo largo del proceso de aceptación del mismo las circunstancias del cambio de verificador, así como de la propia entidad a verificar y del encargo. Para ello, entre otros factores, deberá:

- (a) Obtener información que le ayude en la decisión de aceptar o no el encargo.
- (b) Considerar la posibilidad de que el verificador predecesor y la entidad a verificar puedan haber tenido desacuerdos acerca de la aplicación de principios de preparación y presentación de la información sobre sostenibilidad, procedimientos de verificación u otros asuntos de importancia.

En este sentido y sujeto a las circunstancias, el eventual verificador sucesor, tras hacer saber a la entidad a verificar la necesidad de entrevistarse con el verificador predecesor, se comunicará con éste para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo.

En el supuesto en que la entidad a verificar permita tal comunicación o acceda al intercambio de información, el eventual verificador sucesor deberá preguntar al verificador predecesor acerca de los asuntos que aquél crea que le ayudarán en la decisión de aceptar o no el encargo. Sus preguntas deberán incluir, entre otros: aspectos específicos relacionados con lo mencionado en el apartado a) anterior, así como sobre el punto de vista del verificador predecesor en cuanto a las circunstancias éticas o técnicas existentes, a su entender, en relación con el cambio de verificador. El verificador predecesor y el sucesor deberán mantener la confidencialidad de la información que intercambien entre sí. Esta obligación es aplicable independientemente de que el eventual verificador sucesor acepte o no finalmente el encargo.

En el caso de que la entidad a verificar no permita o limite al verificador sucesor la comunicación con el verificador predecesor, o en el caso de que este último no acceda a tal comunicación, el verificador sucesor deberá preguntar las causas y considerar las implicaciones que éstas pueden tener en su decisión de aceptar el encargo.

Actuaciones después de la aceptación del encargo

- 9. El verificador predecesor, en el supuesto de sustitución de verificador, deberá permitir el acceso por parte del verificador sucesor a toda la información relacionada con la verificación sobre la información sobre sostenibilidad del ejercicio anterior por él realizada, conforme a lo establecido en el artículo 32.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y de Verificación de la Información sobre Sostenibilidad.
- 10. En relación con los encargos de verificación de la información comparativa según lo

descrito en las normas de verificación, cuando el verificador sucesor hubiera decidido consultar con el verificador predecesor y revisar sus papeles de trabajo, el verificador predecesor deberá, salvo en las circunstancias expuestas en el apartado 10 siguiente, ponerse a disposición del verificador sucesor para consultas y permitirle el acceso a sus papeles de trabajo para su revisión, así como a toda aquella información relevante que pueda afectar a su verificación. No obstante, el verificador sucesor, al emitir su informe, no deberá hacer referencia al informe o encargo del verificador predecesor como base de su propia conclusión, sin perjuicio de que el verificador sucesor pudiese indicar, en los términos establecidos en las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad en vigor en cada momento, que la información sobre sostenibilidad del ejercicio anterior fue verificada por otro verificador, la fecha de emisión del informe y el tipo de conclusión expresada por el verificador predecesor (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada).

11. Si el verificador sucesor, por circunstancias especiales (causas de fuerza mayor o negativa del verificador predecesor en contra de la normativa en vigor), no pudiera acceder a los papeles de trabajo del verificador predecesor, o si decidiera no basarse en el trabajo efectuado por éste, deberá comentar con la entidad a verificar las limitaciones que existirían en el alcance de su encargo en el caso en que no pudiera realizar otros procedimientos de verificación que fueran aplicables en las circunstancias.

Actuación conjunta de verificadores

12. Se denomina encargo de verificación conjunto a aquél que se efectúa por dos o más verificadores en el que todos ellos tienen la condición común de actuar como verificadores, al haber sido designados por el órgano competente de la entidad para realizar conjuntamente el encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Cuando sean nombrados varios verificadores para la realización de un encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad, el informe de verificación limitada será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe, resultando de aplicación lo establecido con carácter general en las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad en vigor en cada momento.

Los verificadores nombrados conjuntamente para la realización de un encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad de una entidad no podrán pertenecer a la misma red, con el fin de salvaguardar los necesarios requisitos de independencia. Asimismo, deben comunicarse entre ellos todas las circunstancias que puedan afectar a su independencia en relación con la entidad verificada de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad.

13. Para que el encargo tenga la condición de conjunto, deberán concurrir las siguientes circunstancias:
 - (a) Designación o nombramiento conjunto por el órgano competente de dos o más verificadores con el mismo objeto y referido a la misma fecha, mediando la aceptación conjunta por ambos.
 - (b) Que la designación y el encargo tengan por objeto emitir un informe único.
 - (c) Que se emita el informe firmado por todos los verificadores principales.
14. Como consecuencia de lo anterior, aunque a efectos operativos pueda existir una división del trabajo, todos los verificadores que actúan conjuntamente podrán y deberán acceder a los papeles de trabajo y demás documentación preparada por los restantes

verificadores y son responsables de la custodia y conservación de la totalidad de los papeles de trabajo que correspondan al encargo de verificación de la información sobre sostenibilidad. A estos efectos, los verificadores que actúen de manera conjunta deberán habilitar los medios que consideren oportunos a través de acuerdos específicos para asegurar el cumplimiento de estas obligaciones.

15. La planificación y programas de trabajo de verificación serán aprobados por todos los verificadores. Asimismo, las modificaciones posteriores a la planificación inicial del encargo han de ser aprobadas por todos los citados verificadores.
16. Los procedimientos de verificación de la información sobre sostenibilidad a realizar por cada verificador, en cumplimiento de la planificación y programas de trabajo, deben distribuirse de forma concertada y proporcionada entre los verificadores nombrados conjuntamente. El reparto del trabajo entre los distintos verificadores deber ser equilibrado de forma que el volumen de horas asignadas a cada verificador debe ser proporcionado y apropiado a la experiencia o cualificación exigida en su desarrollo.
17. Cada verificador debe llevar a cabo los trabajos necesarios para obtener evidencia adecuada y suficiente que le permita emitir su conclusión sobre la información sobre sostenibilidad de la entidad. A estos efectos, cada verificador deberá tener en consideración tanto el trabajo de verificación realizado por el mismo, como el realizado por los otros verificadores.
18. Cada verificador conjunto debe incluir en sus papeles de trabajo la documentación relativa al trabajo efectuado que le permite emitir su conclusión sobre la información sobre sostenibilidad en su conjunto y a la revisión del trabajo realizado por el otro verificador al objeto de determinar si es adecuado a las circunstancias en las que se planificó y se realizó y si las conclusiones son razonables.
19. Las comunicaciones con los responsables del gobierno y con la dirección de la entidad que deban realizarse conforme a lo previsto en las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad en vigor en cada momento se harán conjuntamente y de manera concertada por todos los verificadores.

Emisión del informe

20. El informe de verificación será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos los verificadores conjuntos nombrados, quienes firmarán el informe. Cuando los verificadores no tuvieran una conclusión coincidente, se deberá expresar claramente la conclusión de cada uno de ellos en el informe.

Documentación

21. En estos supuestos, el verificador deberá preparar la documentación de verificación sobre la información sobre sostenibilidad correspondiente que le proporcione justificación y soporte del trabajo realizado y del informe emitido, de conformidad con lo establecido en las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad en vigor en cada momento. A estos efectos, se considerará lo indicado en el apartado 17 de esta norma.