

BORRADOR EN FASE DE CONSULTA

Agosto 2023

Fecha límite de comentarios:

1 de diciembre de 2023

*Norma Internacional de Aseguramiento sobre
sostenibilidad*

Propuesta de Norma
Internacional de Aseguramiento
sobre Sostenibilidad 5000

Requerimientos generales para
encargos de aseguramiento
sobre sostenibilidad

y

propuesta de modificaciones de
concordancia y consecuentes a
otras normas del IAASB

***Este Borrador en fase de consulta se
debe leer junto con el Memorándum
explicativo***

Traducido por:

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Acerca del IAASB

Este documento ha sido preparado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. No es un pronunciamiento obligatorio del IAASB ni modifica, amplía o invalida las Normas Internacionales de Auditoría u otra Norma Internacional emitida por el IAASB.

El objetivo del IAASB es servir al interés público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de aseguramiento y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público, que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB, que proporciona aportaciones de interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones. Las estructuras y procesos dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la International Foundation for Ethics and Audit - Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría (IFEA por sus siglas en inglés).

Para información sobre derechos de autor, marca comercial y permisos, por favor, vea la página 214.

ISA.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board®

SOLICITUD DE COMENTARIOS

Este Borrador en fase de consulta de Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad™ (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad* (ED-5000) ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento® (IAASB®). El Borrador en fase de consulta (ED por sus siglas en inglés) - 5000 debe leerse conjuntamente con el Memorándum explicativo (ME) que lo acompaña. Este Borrador en fase de consulta y el ME que lo acompaña pueden descargarse gratuitamente del sitio [web del IAASB](#), véase [la página web del ED-5000](#). El texto aprobado del ED-5000 es el publicado en lengua inglesa.

Las propuestas de este borrador en fase de consulta pueden modificarse sobre la base de los comentarios recibidos antes de que se emita en su forma final. **Los comentarios se requieren para el 1 de diciembre de 2023.** Las solicitudes prórrogas no pueden atenderse debido al programa acelerado de finalización de esta propuesta de norma.

Uso de la plantilla de respuesta

Animamos a todos aquellos que respondan a hacerlo de manera electrónica, utilizando la [plantilla de respuesta](#) proporcionada. La plantilla ha sido desarrollada para facilitar las respuestas a las cuestiones de la **Sección 2** del [ME](#). Por favor, diríjase a la página 3 del ME para obtener información adicional acerca del uso de la plantilla de respuesta.

CONTENIDO DEL BORRADOR EN FASE DE CONSULTA		
Propuesta de NIAS 5000, <i>Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad</i>	Páginas	4–188
Propuesta de modificaciones de concordancia y consecuentes	Páginas	189–195

PROPUESTA DE NORMA INTERNACIONAL DE ASEGURAMIENTO SOBRE SOSTENIBILIDAD (NIAS) 5000

REQUERIMIENTOS GENERALES PARA ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE SOSTENIBILIDAD

(Aplicable a los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de [mes] de [año])

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1–6
Alcance de esta NIAS	7–13
Fecha de entrada en vigor	14
Objetivos	15–16
Definiciones	17
Requerimientos	
Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con esta NIAS	18–24
Aceptación y continuidad del encargo de aseguramiento.....	25–28
Gestión de la calidad en la firma	29
Gestión de la calidad en el encargo	30–58
Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias	59 -61
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	62
Documentación	63–68
Condiciones previas a un encargo de aseguramiento	69–77
Términos del encargo de aseguramiento.....	78–81
Evidencia	82–87
Planificación	88-93
Procedimientos sobre el riesgo	94L–113
Respuestas a los riesgos de incorrección material.....	114L–136
Acumulación y consideración de incorrecciones identificadas	137–144
Evaluación de la descripción de los criterios aplicables	145
Hechos posteriores	146–147
Manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad	148 -153
Otra información	154–159
Formación de la conclusión de aseguramiento.....	160–167
Preparación del informe de aseguramiento	168–192

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción	A1–A9
Alcance de esta NIAS.....	A10–A12
Definiciones	A13–A32
Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIAS	A21-A29
Aceptación y continuidad del encargo de aseguramiento.....	A18-A37
Gestión de la calidad en la firma	A53–A58
Gestión de la calidad en el encargo	A59–A130
Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias	A131–A136
Comunicación con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros	A137–A140
Documentación.....	A141–A153
Condiciones previas para un encargo de aseguramiento.....	A154–A202
Términos del encargo de aseguramiento	A203–A208
Evidencia	A209–A258
Planificación.....	A38-A43
Procedimientos sobre el riesgo	A286–A357L
Respuestas a los riesgos de incorrección material	A358–A397
Acumulación y consideración de incorrecciones identificadas	A398–A423
Evaluación de la descripción de los criterios aplicables	A424–A426
Hechos posteriores.....	A427–A430
Manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad	A431–A432
Otra información	A433–A443
Formación de la conclusión de aseguramiento.....	A444–A462
Preparación del informe de aseguramiento	A463–A521
Anexo 1: Cuestiones sobre sostenibilidad e información sobre sostenibilidad	
Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento de información sobre sostenibilidad	

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) trata de los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad.
2. Esta NIAS es aplicable a todos los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad, salvo si el profesional ejerciente proporciona una conclusión separada sobre la declaración sobre gases de efecto invernadero (GEI), en cuyo caso, es aplicable la NIEA 3410¹.
3. A efectos de esta NIAS, información sobre sostenibilidad es información acerca de cuestiones sobre sostenibilidad. La información a revelar de una entidad acerca de estas cuestiones puede estar relacionada con diferentes temas (por ejemplo, el clima, las prácticas laborales o la biodiversidad) y aspectos sobre temas (por ejemplo, riesgos y oportunidades, gobierno, métricas e indicadores clave de resultado) Las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información sobre sostenibilidad pueden describir cuestiones sobre sostenibilidad, temas o aspectos sobre temas de maneras diferentes, y también pueden proporcionar orientación a la entidad para determinar la información sobre sostenibilidad sobre la que se va a informar. (Ref: Apartados A1, A15-A16, A32, Anexo 1)
4. El alcance del encargo de aseguramiento puede abarcar toda la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que la entidad va a informar o solo parte de esa información. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que, de la información sobre sostenibilidad de una entidad, solo la información a revelar relacionada con el clima esté sujeta a aseguramiento. Cuando el encargo de aseguramiento no cubre la totalidad de la información sobre sostenibilidad, el término «información sobre sostenibilidad» se ha de leer y considerar como aquella información que está sujeta al encargo de aseguramiento. La información sobre sostenibilidad no sujeta al encargo de aseguramiento que se incluye en un documento o documentos que contienen la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento y el informe de aseguramiento sobre ella es «otra información», tal y como se define en el apartado 17(ee). (Ref: Apartado A2)
5. Esta NIAS está basada en las siguientes premisas: (Ref: Apartado A3)
 - (a) Los miembros del equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se ha nombrado un revisor) están sujetos a las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y (Ref: Apartados A4–A5, A44–A49)
 - (b) El profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NIGC 1² o a otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones

¹ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero*

² Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

legales o reglamentarias acerca de la responsabilidad de la firma sobre su sistema de gestión de la calidad que sean al menos igual de exigentes que la NIGC 1. (Ref: Apartados A6–A9, Apartados A53–A58)

6. Se reconoce de manera generalizada que la gestión de la calidad en las firmas que realizan encargos de aseguramiento y el cumplimiento de los principios de ética, así como de los requerimientos de independencia, son de interés público y forman parte integrante de los encargos de aseguramiento de alta calidad. Cuando un profesional ejerciente realiza un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad de conformidad con esta y otras NIAS, es importante reconocer que esta NIAS incluye requerimientos que reflejan las premisas establecidas en el apartado 3. (Ref: Apartados A6–A9)

Alcance de esta NIAS

7. Esta NIAS aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada. A menos que se indique lo contrario, cada requerimiento de esta NIAS se aplica tanto a los encargos de seguridad razonable como a los encargos de seguridad limitada. Dado que el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es menor que en el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos que el profesional ejerciente llevará a cabo en un encargo de seguridad limitada variarán en cuanto a su naturaleza y momento de realización, y serán de una menor extensión que en un encargo de seguridad razonable. (Ref: Apartado A10)
8. Esta NIAS es aplicable a los encargos de aseguramiento de cualquier tipo de información sobre sostenibilidad, independientemente del modo en que dicha información se presente. El apartado 2 describe la aplicabilidad de esta NIAS cuando la información sobre sostenibilidad incluye una declaración sobre gases de efecto invernadero (GEI). (Ref: Apartados A11–A12)
9. El *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento* estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de constatación o un encargo de informe directo. Esta NIAS trata solo de los encargos de constatación. Por lo tanto, las referencias a «encargo de aseguramiento» o «encargo» en esta NIAS significan un encargo de constatación.

*Relación con la NIEA 3000 (Revisada)*³

10. Esta NIAS es una norma general que incluye requerimientos y guía de aplicación para todos los elementos de un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad. En consecuencia, no se requiere que el profesional ejerciente aplique la NIEA 3000 (Revisada) cuando realiza el encargo.

Relación con los estados financieros auditados

11. Puede que se requiera que cierta información acerca de cuestiones sobre sostenibilidad se incluya en los estados financieros de la entidad de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Cuando dicha información se incluye en los estados financieros sujetos a auditoría, se aplican las Normas Internacionales de Auditoría.
12. También puede que la información se presente junto con los estados financieros auditados de la entidad, por ejemplo, como parte del informe anual de la entidad o en un documento o documentos separados adjuntos al informe anual. En estas circunstancias, los estados financieros auditados se consideran otra información a efectos de esta NIAS.

³ Norma internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*

Graduación

13. Esta NIAS se dirige a encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad de cualquier entidad, independientemente de su tamaño o complejidad. Sin embargo, los requerimientos de esta NIAS se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

14. Esta NIAS es aplicable a los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad correspondientes a:
 - (a) periodos iniciados a partir del 15 de [mes] de [año] o
 - (b) una fecha específica a partir del 15 de [mes] de [año].

Objetivos

15. En la realización de un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad, los objetivos del profesional ejerciente son:
 - (a) obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material;
 - (b) expresar una conclusión sobre la información sobre sostenibilidad, mediante un informe escrito con una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la conclusión; y
 - (c) comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta NIAS o por cualquier otra NIAS aplicable.
16. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, y cuando, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe de aseguramiento del profesional ejerciente no sea suficiente para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, esta NIAS requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) o que renuncie al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

17. A efectos de las NIAS, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Procedimientos analíticos – Evaluaciones de información sobre sostenibilidad realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos cuantitativos y cualitativos. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo.
 - (b) Parte o partes apropiadas – La dirección o los responsables del gobierno de la entidad o la parte contratante, si es distinta.
 - (c) Afirmaciones - Manifestaciones de la entidad, explícitas o no, incluidas en la información sobre sostenibilidad y que el profesional ejerciente tiene en cuenta al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pudieran existir. (Ref: Apartado A13)

- (d) Encargo de aseguramiento – Encargo en el que un profesional ejerciente 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 a quienes se destina el informe acerca de la información sobre sostenibilidad. Todo encargo de aseguramiento es uno de los siguientes:
- (i) Encargo de seguridad razonable – Un encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente 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.
 - (ii) Encargo de seguridad limitada – Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente 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 profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados 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 profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre sostenibilidad en un grado que sea claramente más que intrascendente.
- (e) Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento – Habilidades y técnicas de planificación, obtención de evidencia, evaluación de evidencia, comunicación e información que muestra un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento, distintas de la especialización en cuestiones sobre sostenibilidad o a su medida o evaluación.
- (f) Encargo de constatación – Encargo de aseguramiento en el que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables.
- (g) Información comparativa – La información sobre sostenibilidad presentada relativa a uno o más periodos anteriores.
- (h) Criterios– Las referencias utilizadas para medir o evaluar las cuestiones sobre sostenibilidad. Los «criterios aplicables» son los utilizados en un encargo concreto y comprenden tanto criterios marco, como criterios desarrollados por la entidad o ambos. Los criterios marco pueden ser tanto criterios de imagen fiel como criterios de cumplimiento. (Ref: Apartados A14, A167)

El término “criterios de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información sobre sostenibilidad que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además: (Ref: A454-A455)

- (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de la información sobre sostenibilidad, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de la información sobre sostenibilidad. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término “criterios de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información sobre sostenibilidad que requiere el cumplimiento de sus requerimientos sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (h)(i) o (h)(ii) anteriores.

- (i) Información a revelar – Información sobre sostenibilidad específica relacionada con un aspecto de un tema. (Ref: Apartados A15-A16)
- (j) Circunstancias del encargo – El contexto en sentido amplio que define un determinado encargo, que incluye: los términos del encargo; su alcance y su calificación como encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada; las características de las cuestiones sobre sostenibilidad; los criterios aplicables; las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe; las características relevantes de la entidad y los límites 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.
- (k) Líder del encargo – El socio u otra persona nombrada por la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe de aseguramiento que se emite en nombre de la firma, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. En su caso, el término “líder del encargo” se entenderá referido a su equivalente en el sector público. (Ref: Apartados A17-A18)
- (l) Riesgo del encargo – Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A19–A21R)
- (m) Parte contratante – La dirección, los responsables del gobierno de la entidad u otra parte que contrata al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento.
- (n) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe de aseguramiento o con anterioridad a ella.
- (o) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma o una persona externa nombrada por la firma para realizar la revisión de la calidad del encargo.
- (p) Equipo del encargo – El líder del encargo y otro personal que realizan el encargo, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos en relación con el encargo, excluido un experto externo del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A22)
- (q) Entidad – La entidad legal, la entidad económica o la parte identificable de una entidad legal o económica, o la combinación de entidades legales o de otro tipo o partes de dichas entidades, con la cual la información sobre sostenibilidad está relacionada. (Ref: Apartado A23)
- (r) Evidencia – Información sobre la que se han aplicado los procedimientos que el profesional ejerciente utiliza para alcanzar conclusiones en las que basar su conclusión e informe de

aseguramiento. La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de esta. La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa de esta.

- (s) Firma – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica o cualquier otra entidad de profesionales ejercientes individuales. En su caso, el término “firma” se entenderá referido a su equivalente en el sector público. (Ref: Apartado A24)
- (t) 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.
- (u) Procedimientos posteriores – Procedimientos, incluidas pruebas de controles y procedimientos sustantivos, realizados en respuesta a información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) y riesgos valorados de incorrección material (seguridad razonable).
- (v) Información financiera histórica – Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.
- (w) Usuarios a quienes se destina el informe – Personas organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartados A25-A27)
- (x) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento 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.
- (y) Dirección – Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.
- (z) Experto de la dirección – Persona u organización especializada en un campo distinto al del aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de la información sobre sostenibilidad.
- (aa) Incorrección – Diferencia entre la información revelada y la medida o evaluación adecuadas de las cuestiones sobre sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes, pueden ser cualitativas o cuantitativas e incluyen la omisión de información o información que confunde sobre la presentación de la información a revelar. (Ref: Apartado A28)
- (bb) Incorrección en la otra información – Existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información).
- (cc) Red – Una estructura más amplia:
 - (i) que tiene por objetivo la cooperación, y

- (ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas o procedimientos de gestión de la calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.
- (dd) Firma de la red – Firma o entidad que pertenece a la red de la firma.
- (ee) Otra información – Información no sujeta al encargo de aseguramiento que se incluye en un documento o documentos que contienen la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento y el informe de aseguramiento sobre ella.
- (ff) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales. (Ref: Apartado A29)
- (gg) Materialidad para la ejecución del trabajo – La cifra o las cifras determinadas por el profesional ejerciente, por debajo del nivel de la cifra o las cifras determinadas como materiales para una información a revelar cuantitativa 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.
- (hh) Personal: socios y empleados de la firma.
 - (ii) Profesional ejerciente – La persona o las personas que realizan el encargo (normalmente el líder del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma). Cuando esta NIAS establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “líder del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”.
 - (jj) Experto del profesional ejerciente – Persona u organización especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el profesional ejerciente para la obtención de evidencia suficiente y adecuada. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.
- (kk) Juicio profesional – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.
- (ll) Escepticismo profesional – Actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia.
- (mm) Normas profesionales – Normas Internacionales de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) y requerimientos de ética aplicables.
- (nn) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales ejercientes cuando realizan encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad. En el caso de profesionales de la contabilidad, los requerimientos de ética aplicables habitualmente comprenden las disposiciones del Código de ética del IESBA relativos los encargos de aseguramiento junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. Para otros profesionales ejercientes que no son profesionales de la contabilidad, los requerimientos de ética aplicables comprenden los requerimientos de ética de las disposiciones legales,

reglamentarias o requerimientos profesionales relativos a encargos de aseguramiento que sean al menos igual de exigentes que el Código de ética del IESBA.

- (oo) Límite de la información – Actividades, operaciones, relaciones o recursos a incluir en la información sobre sostenibilidad de la entidad conforme a los criterios aplicables. (Ref: Apartados A30–A31)
- (pp) Riesgo de incorrección material – Riesgo de que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo.
- (qq) Procedimientos sobre el riesgo – Procedimientos diseñados y ejecutados para:
 - (i) en un encargo de seguridad limitada, identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error; y
 - (ii) en un encargo de seguridad razonable, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, en las afirmaciones para la información a revelar.
- (rr) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma emplee.
- (ss) Procedimientos sustantivos – Procedimientos diseñados para detectar incorrecciones materiales. Los procedimientos sustantivos comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos.
- (tt) Competencia en sostenibilidad – Competencia en cuestiones sobre sostenibilidad sujetas al encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad y en su medición o evaluación.
- (uu) Información sobre sostenibilidad – Información acerca de cuestiones sobre sostenibilidad. La información sobre sostenibilidad es el resultado de la medición o evaluación de cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables. A efectos de las NIAS, información sobre sostenibilidad es equivalente a «información sobre la materia objeto de análisis» que se utiliza en otras normas de aseguramiento del IAASB. (Ref: Apartado A32)
- (vv) Cuestiones sobre sostenibilidad – Cuestiones medioambientales, sociales, económicas y culturales que incluyen:
 - (i) los impactos de las actividades, productos y servicios de una entidad sobre el medioambiente, la sociedad, la economía o la cultura; o el impacto sobre la entidad; y
 - (ii) las políticas, los resultados, los planes, las metas y el gobierno de la entidad relacionados con estas cuestiones.

A efectos de las NIAS, las cuestiones sobre sostenibilidad que se miden o evalúan conforme a los criterios aplicables son el equivalente a «materia subyacente objeto de análisis» en otras normas de aseguramiento del IAASB.

- (ww) Sistema de control interno – El sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal de la entidad, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la sostenibilidad de las actividades empresariales y a la fiabilidad de la información sobre 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. El término «controles» se refiere a

las políticas o los procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, relativos a cualquier aspecto de uno o más componentes del sistema de control interno.

- (xx) Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) 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 sobre sostenibilidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario– gerente.
- (yy) Incorrecciones no corregidas – Incorrecciones que el profesional ejerciente ha acumulado durante la realización del encargo de aseguramiento y que no han sido corregidas.

Requerimientos

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIAS

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo

- 18. El profesional ejerciente cumplirá esta NIAS y cualquier NIAS aplicable al encargo.
- 19. El profesional ejerciente no manifestará que ha cumplido con esta o cualquier otra NIAS salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIAS y los de cualquier otra NIAS aplicable al encargo. (Ref: Apartados A33–A34)

Texto de una NIAS

- 20. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NIAS, así como la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A35–A40)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartados A41-A42)

- 21. El profesional ejerciente cumplirá cada requerimiento de esta NIAS y de cualquier NIAS aplicable salvo si, en función de las circunstancias del encargo de aseguramiento, el requerimiento no es aplicable porque incluye una condición y esta no se da. Los requerimientos que se aplican sólo a encargos de seguridad limitada o a encargos de seguridad razonable se muestran con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) respectivamente a continuación del número del apartado. Cuando un requerimiento es aplicable tanto a los encargos de seguridad limitada como de seguridad razonable, dichos requerimientos se muestran en columnas con las letras "L" (seguridad limitada) y "R" (seguridad razonable).
- 22. En circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIAS. En dichas circunstancias, el profesional ejerciente aplicará procedimientos alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el profesional ejerciente no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas del encargo de aseguramiento, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Documentación de la inaplicación de un requerimiento

23. Si, en circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de esta u otra NIAS, el profesional ejerciente documentará el modo en que los procedimientos alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. (Ref: Apartado A43)

Objetivo no alcanzado

24. Si no se puede alcanzar un objetivo de esta NIAS o de otra NIAS aplicable al encargo, el profesional ejerciente evaluará si se requiere que exprese una conclusión modificada o renuncie al encargo de aseguramiento (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo de esta o cualquier otra NIAS aplicable constituye un hecho significativo que, de conformidad con el apartado 79, debe ser documentado.

Aceptación y continuidad del encargo de aseguramiento

25. El profesional ejerciente aceptará o continuará el encargo sólo cuando:
- (a) el profesional ejerciente no tenga motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, no se cumplirán; (Ref: Apartados A44–A49)
 - (b) el profesional ejerciente haya determinado que las personas que van a realizar el encargo poseen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas, incluido disponer del tiempo suficiente para realizar el encargo, y
 - (c) se haya acordado la base sobre la que se va a realizar el encargo mediante:
 - (i) la determinación de que concurren ciertas condiciones previas para un encargo de aseguramiento (véanse también los apartados 69–70); y
 - (ii) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del profesional ejerciente y de la parte contratante acerca de los términos del encargo, así como las responsabilidades de informar por parte del profesional ejerciente.
26. Si la parte contratante incluye en la propuesta de los términos de un encargo la imposición de una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente de tal forma que considere que tendrá que denegar la conclusión (abstenerse de concluir) sobre la información sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente no aceptará dicho encargo como encargo de aseguramiento, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.
27. El líder del encargo determinará que las políticas o los procedimientos de la firma para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento se han aplicado y que las conclusiones que se han alcanzado al respecto son adecuadas para la aceptación del encargo de conformidad con el apartado 25. (Ref: Apartados A50-A52)
28. Si el líder del encargo obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, pudiera haber llevado a la firma a rehusar el encargo, el líder del encargo comunicará esa información inmediatamente a la firma, para que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Gestión de la calidad en la firma

29. El líder del encargo será miembro de una firma que aplica la NICC 1 u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartados A53-A58)

Gestión de la calidad en el encargo

Responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

30. El socio del encargo asumirá la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de que participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo, de tal forma que el líder del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dadas la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A59-A63)
31. Si el líder del encargo asigna el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones relacionados con un requerimiento de esta NIAS a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al líder del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIAS, el líder del encargo seguirá asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo mediante la dirección y supervisión de dichos miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A60, A64)

Características del líder del encargo

32. El líder del encargo: (Ref: Apartados A65-A67)
- (a) tendrá competencia y capacidad en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica;
 - (b) tendrá conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que sean aplicables dadas la naturaleza y las circunstancias del encargo de aseguramiento; y
 - (c) tendrá competencia suficiente en sostenibilidad para aceptar la responsabilidad de las conclusiones alcanzadas sobre el encargo.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

33. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de aseguramiento. (Ref: Apartados A44–A49)
34. El líder del encargo asumirá la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo y de las políticas o los procedimientos de la firma relacionados con estos, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A68-A69)
- (a) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;
 - (b) circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos; y
 - (c) las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llega a su conocimiento un caso de incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y

reglamentarias.

35. Si llegan al conocimiento del líder del encargo cuestiones que indican que existe una amenaza en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, el líder del encargo valorará la amenaza mediante el cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma, utilizando información relevante de la firma, del equipo del encargo o de otras fuentes, y tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A69-A70)
36. Durante todo el encargo, el líder del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si, a través del sistema de gestión de la calidad de la firma o por otros medios, llegasen a conocimiento del líder del encargo, cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el líder del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A70)

Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, escepticismo profesional y juicio profesional

37. El profesional ejerciente aplicará habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento como parte de un proceso repetitivo y sistemático.
38. El profesional ejerciente planificará y realizará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A71-A76)
39. El profesional ejerciente aplicará el juicio profesional a la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como a la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos. (Ref: Apartados A77-A79)

Recursos para el encargo

40. El líder del encargo determinará que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo de manera oportuna, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo, las políticas o los procedimientos de la firma, y cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. (Ref: Apartados A80-A81)
41. El líder del encargo determinará que los miembros del equipo del encargo y cualquier experto externo del profesional ejerciente tienen, en conjunto, la competencia en sostenibilidad adecuada, competencia y capacidad en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento adecuadas y tiempo suficiente, para realizar el encargo. (Ref: Apartados A82-A86)
42. Si el profesional ejerciente tiene la intención de usar el trabajo de un experto externo del profesional ejerciente o una firma distinta de la del profesional ejerciente, el líder del encargo determinará si el profesional ejerciente podrá participar de forma suficiente y adecuada en dicho trabajo. (Ref: Apartados A87-A91)

43. Si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de los apartados 40 a 42, el líder del encargo determina que los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en función de las circunstancias del encargo, el líder del encargo tomará las medidas adecuadas, incluido comunicar con las personas adecuadas en la firma acerca de la necesidad de asignar o poner a disposición del encargo recursos adicionales o alternativos. (Ref: Apartados A92-A94)
44. El líder del encargo asumirá la responsabilidad de la utilización adecuada de los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A95)

Dirección, supervisión y revisión

45. El líder del encargo asumirá la responsabilidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A96-A101)
46. El líder del encargo determinará que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión: (Ref: Apartados A102-A103)
 - (a) se planifican y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo por la firma.
47. El líder del encargo revisará la documentación del encargo oportunamente a lo largo del encargo, incluida documentación relativa a: (Ref: Apartados A104-A106, A144)
 - (a) cuestiones significativas;
 - (b) juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo y las conclusiones alcanzadas; y
 - (c) otras cuestiones que, según el juicio profesional del líder del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.
48. El líder del encargo revisará, antes de su emisión, las comunicaciones formales por escrito a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartado A107)

Utilización del trabajo de un experto externo del profesional ejerciente

49. Si el profesional ejerciente prevé utilizar el trabajo de un experto externo del profesional ejerciente, este: (Ref: Apartados A108-A110)
 - (a) evaluará si el experto tiene la competencia, capacidad y objetividad necesarias para los fines del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A111-A112)
 - (b) para evaluar la objetividad, indagará acerca de los intereses y las relaciones que pueden originar una amenaza a la objetividad de ese experto; (Ref: Apartado A113)
 - (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 profesional ejerciente; y (Ref: Apartado A114)
 - (b) acordará con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto. (Ref: Apartados A114-A115)

- (d) evaluará la adecuación del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A116)

50. Si el profesional ejerciente determina que el trabajo del experto externo del profesional ejerciente no es adecuado para los fines del profesional ejerciente, el profesional ejerciente:

- (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.

Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente

51. Si el profesional ejerciente tiene la intención de usar el trabajo de otro profesional ejerciente, este: (Ref: Apartados A117-A118)

- (a) evaluará si ese experto es independiente y si tiene la competencia, capacidad y objetividad necesarias para los fines del profesional ejerciente; (Ref: Apartados A119-A120)
- (b) Para evaluar la independencia de ese profesional ejerciente, indagará ante el otro profesional ejerciente acerca de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;
- (c) evaluará si la naturaleza, el alcance y los objetivos de ese profesional ejerciente son adecuados para los fines del profesional ejerciente; y (Ref: Apartado A121)
- (d) determinará si el trabajo del otro profesional ejerciente es adecuado para los fines del profesional ejerciente.

52. Al hacer la determinación de conformidad con el apartado 51(d), el profesional ejerciente comunicará, en la medida que sea necesario según las circunstancias, con el otro profesional ejerciente acerca de los hallazgos del trabajo del otro profesional ejerciente. (Ref: Apartado A122)

53. Si el profesional ejerciente se ha comunicado con otro profesional ejerciente de conformidad con el apartado 52, el profesional ejerciente evaluará si dichas comunicaciones son adecuadas para los fines del profesional ejerciente. En caso contrario, el profesional ejerciente considerará las implicaciones para el encargo. (Ref: Apartado A123)

54. El profesional ejerciente determinará si es necesario revisar documentación adicional del trabajo realizado por otro profesional ejerciente, y en qué medida. (Ref: Apartado A124)

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

55. Si el profesional ejerciente prevé utilizar el trabajo de la función de auditoría interna: (Ref: Apartados A126-A128)

- (a) evaluará el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y los procedimientos pertinentes sustentan la objetividad de los auditores internos;
- (b) evaluará el grado de competencia de la función de auditoría interna; incluida la competencia en cuestiones sobre sostenibilidad y criterios aplicables.
- (c) evaluará si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, así como un sistema de control de calidad; y
- (d) determinará si se utilizarán trabajos específicos de la función de auditoría interna y, en su

caso, la extensión de dicha utilización; y

- (e) determinará si ese trabajo es adecuado para los fines del profesional ejerciente.

Consultas

- 56. El líder del encargo asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice consultas sobre:
 - (a) cuestiones complejas o controvertidas que las políticas o los procedimientos de la firma requieren ser consultadas; y
 - (b) otras cuestiones que, según el juicio profesional del líder del encargo, requieren ser consultadas.

Revisión de la calidad del encargo

- 57. Para aquellos encargos que, de conformidad con la NIGC 1⁴ o con las políticas o los procedimientos de la firma, se requiere una revisión de la calidad del encargo, el líder del encargo discutirá cuestiones significativas y juicios significativos surgidos durante el encargo con el revisor de la calidad del encargo, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo,

Seguimiento y corrección

- 58. El líder del encargo: (Ref: Apartados A129-A130)
 - (a) considerará la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma comunicada por la firma incluida, en su caso, información del proceso de seguimiento y corrección de la red y en las firmas de la red; y
 - (b) determinará si la información puede afectar al encargo y, de ser así, tomar las medidas adecuadas.

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias

- 59. El profesional ejerciente 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 A131)
- 60. El profesional ejerciente 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. (Ref: Apartados A132-136)
- 61. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el profesional ejerciente aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos que los señalados en los apartados 60 y 101.

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

- 62. El profesional ejerciente determinará si, de conformidad con los términos del encargo o con otras

⁴ NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

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 A137-A140)

Documentación

Requerimientos generales de documentación

Estructura, contenido y extensión de la documentación del encargo

63. El profesional ejerciente preparará oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento, que sea suficiente y adecuado para permitir que un profesional ejerciente experimentado en aseguramiento sobre sostenibilidad, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartados A141-A143)
 - (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIAS, otras NIAS aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo de aseguramiento, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: Apartados A144-A146)
64. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el profesional ejerciente dejará constancia de: (Ref: Apartados A147-A148)
 - (a) las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
 - (b) la persona que realizó el trabajo del encargo de aseguramiento y la fecha en que se completó dicho trabajo y
 - (c) la persona que revisó el trabajo del encargo de aseguramiento realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
65. 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. (Ref: Apartado A149)

Compilación del archivo final del encargo

66. El profesional ejerciente reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional ejerciente no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartados A150-A152)
67. En circunstancias distintas a las previstas en el apartado 192, cuando el profesional ejerciente considere necesario modificar la documentación del encargo existente o añadir nueva documentación del encargo después de que se haya terminado la compilación del archivo final del encargo, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el profesional ejerciente documentará:

- (a) los motivos específicos para ello; y
- (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Documentación relativa a la gestión de la calidad

68. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo: (Ref: Apartado A153)
- (a) los problemas identificados en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas;
 - (b) las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la firma que sustente dichas conclusiones;
 - (c) Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento, incluidas las condiciones previas para un encargo de aseguramiento; y
 - (d) la naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

Condiciones previas para un encargo de aseguramiento

Determinación de si concurren las condiciones previas

69. Para proporcionar unas bases adecuadas para determinar si concurren las condiciones previas para un encargo de aseguramiento (véase también el apartado 25), el profesional ejerciente obtendrá un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo, incluidos: (Ref: Apartados A154-A155)
- (a) la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar; y (Ref: Apartados A156-A157)
 - (b) si el alcance del encargo de aseguramiento propuesto abarca toda o parte de la información contenida en (a). (Ref: Apartados A158-A159)
70. Sobre la base del conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo obtenido de conformidad con el apartado 69 y de discusiones con la parte o con las partes apropiadas, el profesional ejerciente evaluará si:
- (a) Las funciones y responsabilidades de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad y de la parte contratante, en caso de ser distinta, son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias. Al hacerlo, el profesional ejerciente también evaluará si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, disponen de una base razonable para la información sobre sostenibilidad; y (Ref: Apartados A160-A163)
 - (b) El encargo contiene todas las características contenidas en los apartados 71-74.

Cuestiones sobre sostenibilidad adecuadas

71. El profesional ejerciente evaluará si las cuestiones sobre sostenibilidad que están dentro del alcance del encargo son adecuadas. Al hacerlo, el profesional ejerciente considerará si esas cuestiones sobre sostenibilidad son identificables y pueden estar sujetas a una medición o evaluación sobre la base de los criterios aplicables, de forma que, la información sobre sostenibilidad resultante pueda estar sujeta a procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A164-A165)

Adecuación y disponibilidad de criterios

72. El profesional ejerciente evaluará si los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre sostenibilidad son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo y estarán a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. Para ello, el profesional ejerciente:
- (a) evaluará si existen criterios para toda la información sobre sostenibilidad que se espera que esté sujeta al encargo de aseguramiento; (Ref: Apartado A166)
 - (b) identificará las fuentes de los criterios, incluido si son criterios marco, criterios desarrollados por la entidad o una combinación de ambos; (Ref: Apartados A167-A171)
 - (c) evaluará si los criterios reúnen las siguientes características: (Ref: Apartados A172-A178)
 - (i) relevancia; (Ref: Apartados A179-A180)
 - (ii) integridad, (Ref: Apartado A181)
 - (iii) fiabilidad, (Ref: Apartado A182)
 - (iv) neutralidad; (Ref: Apartados A183-A184) y
 - (v) comprensibilidad; y (Ref: Apartado A185)
 - (d) Evaluará si los criterios estarán a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe y el modo en que lo estarán. (Ref: Apartado A186)

Evidencia para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y el tipo de conclusión

73. El profesional ejerciente determinará si:
- (a) El profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para fundamentar su conclusión; (Ref: Apartados A187-A190L)
 - (b) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito.

Propósito racional

74. El profesional ejerciente determinará si el encargo tiene un propósito racional Para ello, el profesional ejerciente evaluará si: (Ref: Apartados A191-A192)
- (a) en el caso de un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo; (Ref: Apartados A193L-A195L)
 - (b) el encargo en su conjunto será útil y no inducirá a error para los usuarios a quienes se destina el informe; y
 - (c) el alcance del encargo de aseguramiento es adecuado, incluso cuando el alcance del encargo de aseguramiento excluye parte de la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar. (Ref: Apartados A196-A201)

Decisión de si aceptar o continuar el encargo de aseguramiento

75. Si no se dan las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente lo discutirá con la parte contratante. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que se cumplan las condiciones previas, el profesional ejerciente no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo aceptado en esas circunstancias no cumple con esta NISA. En consecuencia, el

profesional ejerciente no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra NIAS.

Condiciones previas que no concurren tras la aceptación

76. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que no concurre alguna de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o las partes apropiadas y determinará si la cuestión se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente. Si la cuestión no se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente, este:
- (a) renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o
 - (b) si no es posible renunciar al encargo porque las disposiciones legales o reglamentarias no lo permiten, continuará el encargo y expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) o denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) según sea adecuado en función de las circunstancias. (Ref: Apartado A202)

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

77. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un formato o una redacción del informe de aseguramiento distinto a los requerimientos incluidos en esta NIAS, el profesional ejerciente evaluará:
- (a) si los usuarios a quienes se destina el informe pueden interpretar erróneamente la conclusión del profesional ejerciente y
 - (b) en ese caso, si una explicación adicional en el informe de aseguramiento puede mitigar la posible interpretación errónea.

Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en el informe de aseguramiento no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de aseguramiento, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo de aseguramiento realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIAS. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo de aseguramiento se ha realizado de conformidad con esta NIAS.

Términos del encargo de aseguramiento

Acuerdo de los términos del encargo de aseguramiento

78. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo de aseguramiento con la parte contratante. Los términos se describirán con suficiente detalle en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, confirmación escrita o contenida en disposiciones legales o reglamentarias e incluirán: (Ref: Apartados A203-A206)
- (a) cuestiones relacionadas con el objetivo y alcance del encargo de aseguramiento, incluidos:
 - (i) el objetivo del encargo de aseguramiento;
 - (ii) la información sobre sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento y aquella que no está dentro del alcance del encargo de aseguramiento;
 - (iii) el límite o los límites de la información que están dentro del alcance del encargo de

- aseguramiento;
- (iv) si el encargo de aseguramiento es un encargo de seguridad limitada, de seguridad razonable o una combinación de ambos;
 - (v) los criterios aplicables y
 - (vi) que el encargo de aseguramiento se realizará de conformidad con la NIAS 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad*.
- (b) las responsabilidades del profesional ejerciente;
- (c) las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, de:
- (i) preparar la información sobre sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables, así como, en su caso, de su presentación fiel;
 - (ii) en su caso, identificar, seleccionar o desarrollar de criterios adecuados;
 - (iii) referirse o describir en su información sobre sostenibilidad los criterios aplicables que ha utilizado y, cuando ello no resulte fácilmente deducible de las circunstancias del encargo, quién los desarrolló;
 - (iv) diseñar, implementar y mantener un sistema de control interno que la entidad considere necesario para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables que esté libre de incorrección material debida a fraude o error;
 - (v) proporcionar al profesional ejerciente:
 - a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad;
 - b. información adicional que solicite el profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento a efectos del encargo de aseguramiento; y
 - c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia;
 - (d) una referencia a la estructura y contenido que se espera del informe o los informes que emitirá el profesional ejerciente y una declaración de que, en ciertas circunstancias, pueden existir modificaciones a ese informe; y
 - (e) un reconocimiento de que la dirección acepta proporcionar manifestaciones escritas al momento de la conclusión del encargo de aseguramiento.
79. En los encargos de aseguramiento recurrentes, el profesional ejerciente evaluará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de aseguramiento o si es necesario recordar a la parte o las partes apropiadas los términos existentes del encargo.

Cambio de los términos del encargo de aseguramiento

80. El profesional ejerciente no aceptará un cambio en los términos del encargo de aseguramiento, incluido el cambio de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada (es decir, a un grado menor de seguridad), cuando no exista una justificación razonable para ello. Si el profesional ejerciente no puede aceptar una solicitud de cambio de los términos del encargo de aseguramiento y la parte o las partes apropiadas no permiten continuar el encargo de aseguramiento bajo los términos originales, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A207–

A208)

- (a) renunciará al encargo de aseguramiento, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan;
- (b) determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

81. Si se cambian los términos del encargo de aseguramiento:

- (a) el profesional ejerciente y la parte o las partes apropiadas acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo de aseguramiento en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito; y
- (b) el profesional ejerciente no ignorará la evidencia que obtuvo antes del cambio.

Evidencia

Diseño y aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada

82. A efectos de obtener evidencia suficiente y adecuada, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos: (Ref: Apartados A209–A210)
- (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: Apartados A211–A212)
 - (b) cuya naturaleza, momento de realización y extensión sean adecuados, en las circunstancias, para proporcionar evidencia para cumplir el objetivo previsto de esos procedimientos. (Ref: Apartados A213–A228)

Información que se prevé utilizar como evidencia

83. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos, el profesional ejerciente evaluará la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia, incluida información obtenida de fuentes de información externas a la entidad. (Ref: Apartados A229–A246)
84. Al utilizar información generada por la entidad, el profesional ejerciente evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias: (Ref: A247-A248)
- (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 profesional ejerciente.

Trabajo realizado por un experto de la dirección

85. Si la información que se prevé utilizar como evidencia la ha preparado un experto de la dirección, como parte de la evaluación por el profesional ejerciente conforme al apartado 83, el profesional ejerciente, teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para sus fines: (Ref: Apartado A249)
- (a) evaluará la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto;(Ref: Apartados A250-A251)
 - (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto y (Ref: Apartado A252)

- (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. (Ref: Apartados A253-A254)

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

- 86. Si las condiciones identificadas durante la realización del encargo de aseguramiento llevan al profesional ejerciente 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 profesional ejerciente, éste llevará a cabo investigaciones adicionales y determinará su efecto en el resto de la evidencia obtenida. (Ref: Apartados A255-A257)
- 87. Si el profesional ejerciente tiene dudas sobre la relevancia o fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A258)
 - (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 la información a revelar contenga incorrecciones materiales debidas a fraude.

Planificación

Actividades de planificación

- 88. El profesional ejerciente planificará el encargo de aseguramiento con el fin de que se realice de un modo eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y dirección del encargo de aseguramiento. Para ello, el líder del encargo considerará la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad. (Ref: Apartados A259-A265)
- 89. El profesional ejerciente determinará la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados que se requiere que se apliquen para alcanzar los objetivos de esta NIAS. (Ref: Apartados A266-A269)
- 90. El líder del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación del encargo de aseguramiento, incluida la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo.

Materialidad

- 91. A efectos de planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento, y de evaluar si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A270-A277, A282)
 - (a) considerará la materialidad de la información a revelar cualitativa y (Ref: Apartado A278)
 - (b) determinará la materialidad para la información a revelar cuantitativa. (Ref: Apartados A279-A281)
- 92. Para la información a revelar cuantitativa, el profesional ejerciente determinará la materialidad para la ejecución del trabajo según sea aplicable a las circunstancias. (Ref: Apartados A283-A285)

Documentación

- 93. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo:

- (a) los factores relevantes para la consideración por el profesional ejerciente de la materialidad para la información a revelar cualitativa y la determinación de la materialidad para la información a revelar cuantitativa, de conformidad con el apartado 91; y
- (b) en su caso, la base para la determinación por el profesional ejerciente de la materialidad para la ejecución del trabajo de conformidad con el apartado 92.

Procedimientos sobre el riesgo

Diseño y aplicación de procedimientos sobre el riesgo

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>94L. El profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos sobre el riesgo en aquellos casos en que es probable que surjan incorrecciones materiales debidas a fraude o error y, de ese modo, proporcionará una base para diseñar procedimientos posteriores centrados en esa información a revelar. (Ref: Apartados A286-A291)</p>	<p>94R. El profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos sobre el riesgo que sean suficientes para: (Ref: Apartados A286-A289, A291, A353R)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, en las afirmaciones relativas a la información a revelar; y (b) diseñar y aplicar procedimientos posteriores.

95. Al diseñar y aplicar procedimientos sobre el riesgo de conformidad con los apartados 94L y 94R, el profesional ejerciente considerará información obtenida de los procedimientos aplicados relativos a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente o del encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad específico. (Ref: Apartado A292)
96. El líder del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto externo clave del profesional ejerciente discutirán la probabilidad de incorrección material en la información a revelar debido a fraude o error y la aplicación de los criterios aplicables a los hechos y circunstancias de la entidad. El líder del encargo determinará qué cuestiones deben ser comunicadas a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no haya participado en la discusión. (Ref: Apartados A293-A294)

Conocimiento de las cuestiones sobre sostenibilidad y de la información sobre sostenibilidad

97. El profesional ejerciente obtendrá un conocimiento de las cuestiones sobre sostenibilidad y de la información sobre sostenibilidad, incluidas las características de los hechos o condiciones que puedan dar lugar a una incorrección material en la información a revelar. (Ref: Apartados A295–A298)

Conocimiento de los criterios aplicables

98. El profesional ejerciente evaluará si las políticas o procedimientos de la entidad para identificar o desarrollar, evaluar la adecuación y aplicar los criterios aplicables son: (Ref: Ref: Apartados A299-A301)
- (a) adecuados a las circunstancias de la entidad;
 - (b) congruentes con los criterios marco aplicables, si es pertinente, y

- (c) congruentes con los criterios utilizados en el sector relevante y en periodos anteriores.

Conocimiento de la entidad y su entorno

99. El profesional ejerciente obtendrá un conocimiento de la entidad y su entorno, incluidos:
- (a) la naturaleza de las operaciones de la entidad, su estructura legal y organizativa, de propiedad y gobierno y el modelo de negocio; (Ref: Apartados A302-A304)
 - (b) el límite de la información y las actividades dentro de este límite y (Ref: Apartado A305)
 - (c) las metas, los propósitos u objetivos estratégicos relacionados con la información sobre sostenibilidad y las medidas utilizadas para evaluar los resultados de la entidad o determinar la remuneración de la dirección. (Ref: Apartado A306)

Conocimiento del marco normativo

100. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de: (Ref: Apartados A307-A309)
- (a) el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera en el contexto de la información sobre sostenibilidad de la entidad; y
 - (b) el modo en que la entidad cumple con dicho marco.

Indagaciones y discusión con las partes apropiadas

101. El profesional ejerciente indagará ante las partes apropiadas y, en su caso, ante otros de dentro de la entidad acerca de: (Ref: Apartados A310-A311)
- (a) 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 y
 - (b) si la entidad dispone de una función de auditoría interna y, de ser así, realizará indagaciones adicionales con el fin de obtener un conocimiento de las actividades y principales hallazgos de la función de auditoría interna con respecto a la información sobre sostenibilidad, en su caso.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>102L. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de los siguientes componentes del sistema de control interno de la entidad relevantes para las cuestiones sobre sostenibilidad y la preparación de la información sobre sostenibilidad: (Ref: Apartados A312-A317)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el entorno del control; (Ref: Apartados A318L, A320-A321) (b) los resultados del proceso de valoración del riesgo por la entidad 	<p>102R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de los siguientes componentes del sistema de control interno de la entidad relevantes para las cuestiones sobre sostenibilidad y la preparación de la información sobre sostenibilidad: (Ref: Apartados A312-A314, A316-A317)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el entorno del control; (Ref: Apartados A319R-A321) (b) el proceso de valoración del riesgo por la entidad; (Ref: Apartados

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>y (Ref: Apartados A322, A326)</p> <p>(c) el sistema de información y comunicación. (Ref: Apartados A329-A332)</p>	<p>A322-A326)</p> <p>(c) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno; (Ref: Apartados A327R-A332R)</p> <p>(d) el sistema de información y comunicación y (Ref: Apartados A333-A336)</p> <p>(e) las actividades de control. (Ref: Apartados A337-A339R)</p>

El entorno de control

103R. Sobre la base del conocimiento por el profesional ejerciente del entorno de control de conformidad con el apartado 102R, el profesional ejerciente evaluará si: (Ref: Apartados A319R-A321)

- (a) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;
- (b) el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno teniendo en cuenta la naturaleza y la complejidad de la entidad; y
- (c) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

104R. El conocimiento por el profesional ejerciente del proceso de valoración del riesgo por la entidad de conformidad con el apartado 102R incluirá: (Ref: Apartados A322-A326)

- (a) el conocimiento del proceso de la entidad para:
 - (i) identificar riesgos relevantes para los objetivos de información de la información sobre sostenibilidad
 - (ii) la evaluación de la significatividad de dichos riesgos, incluida la probabilidad de ocurrencia y
 - (iii) la respuesta a dichos riesgos;
- (b) sobre la base del conocimiento de (a), la evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado a las circunstancias de esta.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

105R. Sobre la base del conocimiento por el profesional ejerciente del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de conformidad con el apartado 102R, el profesional ejerciente evaluará si el proceso de la entidad es adecuado a las circunstancias de esta. (Ref: Apartados A327R-A332R)

El sistema de información y comunicación

106. Sobre la base del conocimiento por el profesional ejerciente del sistema de información y comunicación de conformidad con los apartados 102L o 102R, el profesional ejerciente evaluará si el sistema de información sustenta adecuadamente la preparación de la información sobre sostenibilidad conforme a los criterios aplicables. (Ref: Apartados A333-A336)

Actividades de control.

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>107L. Si el profesional ejerciente tiene previsto obtener evidencia realizando pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento de: (Ref: Apartado A337)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) los controles que el profesional ejerciente tiene previsto comprobar y (b) los controles generales de TI de la entidad que responden a los riesgos derivados del uso de TI relacionados con los controles identificados en (a). 	<p>107R. El conocimiento por el profesional ejerciente de las actividades de control de conformidad con el apartado 102R incluirá la identificación de: (Ref: Apartados A337-A339R)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) controles para los que el profesional ejerciente tiene previsto obtener evidencia mediante la comprobación de su eficacia operativa; (b) los controles generales de TI de la entidad que responden a los riesgos derivados del uso de TI relacionados con los controles identificados en (a); y (c) otros controles que el profesional ejerciente juzga necesarios para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a la información a revelar y el diseño de procedimientos posteriores que respondan a dichos riesgos valorados.

Diseño e implementación de controles

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>108L. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de cada uno de los controles identificados conforme al apartado 107L mediante: (Ref: Apartados A340-A342, A344-A345)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para cumplir el objetivo de control o si está 	<p>108R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de cada uno de los controles identificados conforme al apartado 107R mediante: (Ref: Apartados A340-A345)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles; y</p> <p>(b) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar ante el personal de la entidad.</p>	<p>material en las afirmaciones o si está diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles; y</p> <p>(b) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar ante el personal de la entidad.</p>

Identificación de deficiencias de control

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>109L. Basándose en su conocimiento de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el profesional ejerciente considerará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A346-A348)</p>	<p>109R. Basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el profesional ejerciente determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A346-A348)</p>

Identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (seguridad razonable)

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>110L. El profesional ejerciente identificará la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (Ref: Apartados A352L, A354L-A355)</p>	<p>110R. El profesional ejerciente identificará y valorará los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a la información a revelar. (Ref: Apartados A349R-A351R, A353R, A355)</p>

Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos sobre el riesgo aplicados

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>111L. El profesional ejerciente determinará si la evidencia obtenida de los procedimientos sobre el riesgo proporciona una base adecuada para la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales. En caso contrario, el profesional ejerciente aplicará procedimientos sobre el riesgo adicionales hasta obtener evidencia que</p>	<p>111R. El profesional ejerciente determinará si la evidencia obtenida de los procedimientos sobre el riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En caso contrario, el profesional ejerciente aplicará procedimientos sobre el riesgo adicionales hasta obtener evidencia que proporcione dicha base adecuada. (Ref: Apartado A356R)</p>

Seguridad limitada	Seguridad razonable
proporcione dicha base adecuada. (Ref: Apartado A357L)	
112L. Si el profesional ejerciente obtiene nueva información que es incongruente con la evidencia sobre la que el profesional ejerciente basó inicialmente la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, el profesional ejerciente revisará, de ser necesario, la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales.	112R. Si el profesional ejerciente obtiene información que es incongruente con la evidencia sobre la que basó inicialmente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el profesional ejerciente revisará, de ser necesario, la identificación o la valoración de los riesgos de incorrección material.

Documentación

113. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo:

- (a) La discusión por el equipo del encargo de conformidad con el apartado 96 y las decisiones significativas alcanzadas;
- (b) elementos clave del conocimiento del profesional ejerciente, indagaciones y discusiones de conformidad con los apartados 97-107;
- (c) la evaluación del diseño de los controles identificados y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de conformidad con los apartados 108L, en su caso; y el apartado 108R; y
- (d) la información a revelar identificada por el profesional ejerciente en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o los riesgos identificados y valorados de incorrección material en la información a revelar (seguridad razonable), de conformidad con los apartados 110L y 110R.

Respuestas a los riesgos de incorrección material

Diseño y aplicación de procedimientos posteriores

Seguridad limitada	Seguridad razonable
114L. El profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se centran en la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error. (Ref: Apartados A358-A362L)	114R. El profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material, debido a fraude o error, en las afirmaciones. (Ref: Apartados A358-A361)

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>115L. Al diseñar y aplicar procedimientos posteriores, el profesional ejerciente considerará los motivos por los que se ha identificado la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A362L, A363L, A365-A366)</p>	<p>115R. Al diseñar y aplicar procedimientos posteriores, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A364R, A365-A366)</p> <ul style="list-style-type: none">(a) considerará los motivos de la valoración otorgada a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones;(b) considerará si el profesional ejerciente tiene la intención obtener evidencia acerca de la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; y(c) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente.

Respuestas globales

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>116L. El profesional ejerciente diseñará e implementará respuestas globales si identifica: (Ref: Apartados A367-A368)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) deficiencias de control en el entorno de control que menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad; (b) fraude o indicios de fraude o incumplimientos o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias; o (c) incorrecciones materiales que es probable que surjan de manera generalizada en la información sobre sostenibilidad. 	<p>116R. El profesional ejerciente diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos de incorrección material si: (Ref: Apartados A367-A368)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) La evaluación por el profesional ejerciente del entorno de control es indicativa de que: <ul style="list-style-type: none"> (i) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, no ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; (ii) el entorno de control no proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno teniendo en cuenta la naturaleza y la complejidad de la entidad; o (iii) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno (b) el profesional ejerciente identifica un fraude o un indicio de fraude o un incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias; o (c) el profesional ejerciente identifica riesgos de incorrección material generalizados en toda la información sobre sostenibilidad.

117. El profesional ejerciente responderá adecuadamente al fraude o al incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, ya sean reales o indicios, identificados durante el encargo, mediante la obtención de: (Ref: Apartados A369-A370)
- (a) un conocimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se produjo y
 - (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre la información sobre sostenibilidad.

118. El profesional ejerciente evaluará las implicaciones de la existencia o los indicios de fraude o de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias para el encargo de aseguramiento, incluidos los procedimientos sobre el riesgo del profesional ejerciente y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A371)

Pruebas de controles

119. Si el profesional ejerciente tiene previsto obtener evidencia acerca de la eficacia operativa de los controles identificados de conformidad con los apartados 107L o 107R, el profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de controles mediante: (Ref: Apartados A372-A373)
- (a) la realización de indagaciones y otros procedimientos con el fin de obtener evidencia sobre la eficacia operativa de los controles, así como:
 - (i) la manera en que se han aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo al que se refiere la información sobre sostenibilidad;
 - (ii) la congruencia con la que se aplicaron y
 - (iii) la persona que los aplicó o los medios que se utilizaron para ello.
 - (b) la determinación de si los controles que van a ser probados dependen de otros controles y, en este caso, si es necesario obtener evidencia que justifique la eficacia operativa de dichos controles indirectos.
120. El profesional ejerciente realizará pruebas sobre controles para el periodo adecuado de tiempo sobre el que tiene previsto obtener evidencia acerca de su eficacia operativa, sujeto a lo dispuesto en el apartado 121.
121. Si el profesional ejerciente obtiene evidencia acerca de la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio y tiene previsto hacer extensivas las conclusiones de dichas pruebas para el periodo restante, el profesional ejerciente obtendrá evidencia de la eficacia operativa de dichos controles para el periodo posterior al periodo intermedio.
122. Si el profesional ejerciente tiene previsto utilizar evidencia procedente de un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad anterior acerca de la eficacia operativa de controles, establecerá que la evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de evidencia sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad al encargo anterior. El profesional ejerciente obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y (Ref: Apartados A374-A375)
- (a) Si no se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia procedente del encargo anterior, el profesional ejerciente comprobará los controles, como mínimo, una vez en cada tercer encargo y comprobará algunos controles en cada encargo.
 - (b) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia procedente del encargo anterior, el profesional ejerciente comprueba los controles en el encargo actual.
- 123R. Si el profesional ejerciente tiene previsto obtener evidencia acerca de la eficacia operativa de los controles sobre un riesgo de incorrección material situado en el extremo superior del espectro de riesgo, el profesional ejerciente comprobará esos controles en el periodo actual.
124. Cuando evalúa la eficacia operativa de los controles, el profesional ejerciente evaluará si las incorrecciones detectadas mediante la aplicación de otros procedimientos indican que los

controles no operan eficazmente. La ausencia de incorrecciones detectadas mediante otros procedimientos sustantivos, sin embargo, no constituye evidencia de que los controles que son objeto de pruebas sean eficaces.

125. Si se detectan desviaciones en los controles que el profesional ejerciente comprueba, este realizará indagaciones específicas para comprender estas cuestiones y sus consecuencias potenciales, y determinará si:
- (a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan evidencia suficiente y adecuada acerca de la eficacia operativa de esos controles;
 - (b) son necesarias pruebas de controles adicionales o
 - (c) los riesgos potenciales de incorrección material (seguridad razonable) o la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) que deberán ser respondidos a través de la aplicación de procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

Seguridad limitada	Seguridad razonable
126L. El apartado 114L. requiere que el profesional ejerciente diseñe y aplique procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se centran en la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error. (Ref: Apartado A377L)	126R. El apartado 114R requiere que el profesional ejerciente diseñe y aplique procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Estos procedimientos posteriores incluirán procedimientos sustantivos que respondan a cada uno de los riesgos cuya valoración sea cercana al extremo superior del espectro de riesgo. (Ref: Apartados A349R-A351R)
	127R. Independientemente de los riesgos valorados de incorrección material., el profesional ejerciente considerará la necesidad de diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para la información a revelar que, a juicio del profesional ejerciente, es importante para las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. (Ref: Apartado A376R)

128R. El profesional ejerciente considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa. (Ref: Apartados A378-A379)

129. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia y el profesional ejerciente tiene previsto extender las conclusiones de esos procedimientos sustantivos al resto del periodo, el profesional ejerciente aplicará: (Ref: Apartados A380-A381)

- (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo posterior al periodo intermedio, o
- (b) si el profesional ejerciente determina que es suficiente, solo procedimientos posteriores que proporcionen una base suficiente para hacer extensivas las conclusiones del periodo intermedio al periodo posterior.

Procedimientos analíticos

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>130L. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref: Apartados A382-A383)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinará la adecuación de unos procedimientos analíticos concretos, considerando los motivos por los que se ha identificado la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales; y (b) desarrollará una expectativa acerca de las cantidades registradas o ratios. (Ref: Apartado A384L) 	<p>130R. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este (Ref: Apartados A382-A383):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinará la adecuación de unos procedimientos analíticos concretos para determinadas afirmaciones, considerando los motivos para la valoración de los riesgos de incorrección material y la evidencia procedente de otros procedimientos, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; y (b) desarrollará una expectativa acerca de las cantidades registradas o ratios suficientemente precisa para identificar posibles incorrecciones materiales.
<p>131L. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de los resultados esperados, el profesional ejerciente hará las indagaciones correspondientes ante la dirección acerca de dichas diferencias. El profesional ejerciente considerará las respuestas a dichas indagaciones con el fin de determinar si resultan necesarios procedimientos adicionales dadas las circunstancias.</p>	<p>131R. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente investigará dichas diferencias por medio de</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) indagaciones ante la dirección y obtención de evidencia adicional relacionada con las respuestas de la entidad; y (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario, en función de las circunstancias consideradas.

Muestreo

132. Si el profesional ejerciente utiliza el muestreo como medio para la selección de elementos a comprobar, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A385)
- (a) considerará el objetivo del procedimiento y las características de la población de la que se extraerá la muestra;
 - (b) determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir a un nivel adecuadamente bajo el riesgo de muestreo; y
 - (c) seleccionará la muestra, aplicará procedimientos sobre los elementos seleccionados y evaluará los resultados.

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

- 133L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta que pueda: (Ref: Apartados A386L-A389L)
- (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) determinar que, debido a esa cuestión o esas cuestiones, la información sobre sostenibilidad contiene una incorrección material.

Estimaciones e información prospectiva

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>134L. Si diseña y aplica procedimientos posteriores sobre estimaciones o sobre información prospectiva, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A390-A392)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) evaluará si: <ul style="list-style-type: none"> (i) la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones o la información prospectiva; y (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 don 	<p>134R. Al responder a un riesgo valorado de incorrección material relacionado con la información a revelar relativa a estimaciones o a información prospectiva, el profesional ejerciente realizará una o más de las siguientes acciones: (Ref: Apartados A390-A392)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Pruebas sobre el modo en que la dirección desarrolló la estimación o la información prospectiva y la correspondiente información a revelar, así como la información que sirvió de base para la estimación o la información prospectiva. Para ello, el profesional ejerciente evaluará si: <ul style="list-style-type: none"> (i) el método se ha seleccionado y aplicado adecuadamente y si cualquier cambio respecto a periodos anteriores es adecuado; (Ref: Apartados A393R, A396) (ii) las hipótesis utilizadas, incluido cualquier cambio con respecto

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>respecto al periodo anterior en el método utilizado para desarrollar las estimaciones o la información prospectiva son adecuados en función de las circunstancias; y</p> <p>(b) considerar si es necesario aplicar otros procedimientos, en función de las circunstancias.</p>	<p>a periodos anteriores, son adecuadas; (Ref: Apartados A394R-A388R, A396)</p> <p>(iii) los datos, incluido cualquier cambio con respecto a periodos anteriores, son adecuados; (Ref: Apartados A395R, A396)</p> <p>(b) Desarrollar una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación de la dirección o desarrollar una estimación puntual o rango para evaluar la información prospectiva de la dirección. A tal efecto, el profesional ejerciente:</p> <p>(i) evaluará si los métodos, las hipótesis o los datos utilizados son adecuados en el contexto de los criterios.</p> <p>(ii) cuando el profesional ejerciente desarrolle un rango:</p> <p>a. determinará que el rango incluye únicamente cantidades que están justificadas por evidencia suficiente y han sido evaluadas por el profesional ejerciente como razonables; y</p> <p>b. diseñará y aplicará procedimientos posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto al riesgo valorado de incorrección material relativos a la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad que describe la incertidumbre.</p> <p>(c) Obtendrá de evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe del profesional ejerciente.</p>

El proceso de compilación de la información sobre sostenibilidad por la entidad

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>135L. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de compilación de la información sobre sostenibilidad por la entidad: (Ref: Apartado A397)</p> <p>(a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información sobre sostenibilidad con los registros subyacentes; y</p> <p>(b) obtención, por medio de indagaciones ante la dirección, de conocimiento sobre los ajustes materiales realizados durante la preparación de la información sobre sostenibilidad y la consideración de si son necesarios procedimientos adicionales dadas las circunstancias.</p>	<p>135R. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de compilación de la información sobre sostenibilidad por la entidad: (Ref: Apartado A397)</p> <p>(a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información sobre sostenibilidad con los registros subyacentes; y</p> <p>(b) obtención de evidencia sobre los ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de la información sobre sostenibilidad.</p>

Documentación

136. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo:
- (a) las respuestas globales de conformidad con los apartados 116L y 116R y los motivos de dichas respuestas.
 - (b) los resultados de los procedimientos posteriores, incluidas las conclusiones cuando estas no resulten claras.
 - (c) el fraude o los indicios de fraude o el incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y los procedimientos y juicios significativos aplicados, así como las conclusiones alcanzadas; y
 - (d) en su caso, las conclusiones alcanzadas acerca de si es adecuado utilizar evidencia sobre la eficacia operativa de los controles obtenida en encargos previos.

Acumulación y consideración de incorrecciones identificadas

Acumulación de incorrecciones identificadas

137. El profesional ejerciente acumulará las incorrecciones identificadas durante la ejecución del encargo, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A398-A403)
138. El profesional ejerciente: (Ref: Apartados A404-A407)
- (a) considerará si las incorrecciones identificadas, individualmente o de manera agregada, pueden ser debidas a fraude y
 - (b) responderá adecuadamente si existen indicadores de que pueden existir incorrecciones

materiales debidas a fraude.

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza

139. El profesional ejerciente determinará si es necesario revisar el enfoque del encargo si: (Ref: Apartado A408)
- (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo, podrían ser materiales; o
 - (b) las incorrecciones acumuladas durante el encargo pueden, de manera agregada, tener como resultado que la información sobre sostenibilidad contenga una incorrección material.

Comunicación y corrección de las incorrecciones

140. El profesional ejerciente comunicará oportunamente a la dirección todas las incorrecciones acumuladas en el transcurso del encargo de aseguramiento y solicitará a la dirección que corrija esas incorrecciones. (Ref: Apartado A409)
141. Si, a solicitud del profesional ejerciente, la dirección ha examinado la información sobre sostenibilidad y ha corregido las incorrecciones detectadas, el profesional ejerciente aplicará procedimientos adicionales con respecto al trabajo realizado por la dirección a fin de determinar si las incorrecciones materiales persisten.
142. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el profesional ejerciente, éste obtendrá conocimiento de los motivos de la dirección para no hacerlo y considerará dicho conocimiento al formar la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A410)

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

143. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el profesional ejerciente considerará si los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida indican que se debe revisar la materialidad.
144. El profesional ejerciente determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales en forma individual o agregada. Para hacer esta determinación, el profesional ejerciente considerará el tamaño y naturaleza de las incorrecciones y las circunstancias particulares de su existencia. (Ref: Apartados A411-A423)

Evaluación de la descripción de los criterios aplicables

145. El profesional ejerciente evaluará si la información sobre sostenibilidad hace referencia o describe adecuadamente los criterios aplicables y las fuentes de dichos criterios. (Ref: Apartados A424-A426)

Hechos posteriores

146. El profesional ejerciente: (Ref: Apartados A427-A429L)
- (a) aplicará procedimientos para identificar hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento que puedan tener un efecto en la información sobre sostenibilidad y sobre el informe de aseguramiento
 - (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 los criterios aplicables.

147. El profesional ejerciente reaccionará adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de aseguramiento que, de haber sido conocidos por el profesional ejerciente a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de aseguramiento. (Ref: Apartado A430)

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

148. El profesional ejerciente solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de: (Ref: Apartados A431-A432)
- (a) que estos han cumplido con su responsabilidad de preparar la información sobre sostenibilidad, incluyendo información comparativa cuando resulte adecuado, de conformidad con los criterios aplicables, según se estipula en los términos del encargo;
 - (b) que han proporcionado al profesional ejerciente toda la información relevante y acceso, según lo acordado en los términos del encargo, y que han reflejado todas las cuestiones relevantes en la información sobre sostenibilidad;
 - (c) si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre sostenibilidad. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella;
 - (d) si creen que las hipótesis significativas usadas al realizar las estimaciones y para preparar la información prospectiva son razonables;
 - (e) que han comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes;
 - (f) si han revelado al profesional ejerciente su conocimiento de la existencia de fraudes, indicios o denuncias de fraude o de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias donde el fraude o el incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en información sobre sostenibilidad; y
 - (g) 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 los criterios aplicables requieren ajuste o revelación de información.
149. Si, además de las manifestaciones requeridas, el profesional ejerciente determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para justificar otra evidencia relevante para la información sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente las solicitará.
150. Cuando las manifestaciones escritas se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la información sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente:
- (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 los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones.
151. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.

152. Si no se le proporcionan una o varias manifestaciones escritas o el profesional ejerciente concluye que existen reservas suficientes en relación con la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de los que proporcionan las manifestaciones escritas, o que estas no son fiables por algún otro motivo, el profesional ejerciente:
- (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 aseguramiento.
153. El profesional ejerciente denegará una conclusión (se abstendrá de concluir) acerca de la información sobre sostenibilidad o renunciará al encargo cuando la renuncia sea posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables) si:
- (a) el profesional ejerciente concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 148(a) y (b), los cuales estipulan que las manifestaciones escritas sobre estos aspectos no son confiables; o
 - (b) la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 148(a) y (b).

Otra información

Obtención de la otra información

154. El profesional ejerciente: (Ref: Apartados A433-A436)
- (a) identificará la otra información mediante la determinación, a través de discusiones con la dirección, del documento o los documentos que se espera se vayan a emitir que contendrán la información sobre sostenibilidad y el informe de aseguramiento sobre esta, así como la forma y momento que la entidad tiene planificada la emisión de dicho documento o documentos; y
 - (b) dispondrá lo necesario con la dirección para obtener oportunamente, y antes de la fecha del informe de aseguramiento, la versión final del documento o documentos.

Lectura y consideración de la otra información

155. El profesional ejerciente leerá y considerará la otra información obtenida antes de la fecha del informe de aseguramiento y, al hacerlo: (Ref: Apartados A437-A438)
- (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y la información sobre sostenibilidad;
 - (b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el profesional ejerciente en el encargo de aseguramiento, en el contexto de la evidencia obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en el encargo; y
 - (c) mantendrá una especial atención a la existencia de indicios de que la otra información no relacionada con la información sobre sostenibilidad o al conocimiento del profesional ejerciente obtenido durante el encargo parece contener incorrecciones materiales.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información

156. Si el profesional ejerciente detecta que parece que existe una incongruencia material o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información, discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si:
- (a) existe una incorrección material en la otra información;
 - (b) existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad o
 - (c) el profesional ejerciente debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

Respuesta cuando el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material en la otra información

157. Si el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección: (Ref: Apartados A439-A440)
- (a) acepta hacerlo, el profesional ejerciente determinará que la corrección se ha realizado o,
 - (b) rehúsa hacerlo, el profesional ejerciente comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y solicitará que se realice la corrección.
158. Si el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material en la otra información y la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el profesional ejerciente adoptará las medidas adecuadas, incluido: (Ref: Apartados A439-A440)
- (a) la consideración de las implicaciones para el informe de aseguramiento y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que el profesional ejerciente prevé tratar la incorrección material en el informe de aseguramiento; o (Ref: Apartado A441)
 - (b) si es posible renunciar al encargo según las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, hacerlo. (Ref: Apartado A442)

Respuesta cuando existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad o cuando el profesional ejerciente debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

159. Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos del apartado 155, el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno, el profesional ejerciente responderá de manera adecuada. (Ref: Apartado A443)

Formación de la conclusión de aseguramiento

Evaluación de la evidencia obtenida

160. El profesional ejerciente evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, incluida la evidencia del trabajo realizado por un experto externo del profesional ejerciente, otro profesional ejerciente o la función de auditoría interna y, de ser necesario por las circunstancias, intentará obtener más evidencia. Para realizar esta evaluación, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A444-A447)
- (a) evaluará si la evidencia obtenida cumple el objetivo previsto del procedimiento y

- (b) considerará toda la evidencia obtenida, incluida evidencia que sea congruente o incongruente con otra evidencia, e independientemente de si parece corroborar o contradecir la información a revelar.
161. El profesional ejerciente 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, incluido con respecto a la información prospectiva, son indicativas de un posible sesgo de la dirección aunque individualmente sean razonables. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el profesional ejerciente evaluará su implicación para el encargo de aseguramiento. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.
162. Si el profesional ejerciente obtiene evidencia que es incongruente con otra evidencia este: (Ref: Apartados A448-A452)
- (a) determinará qué modificaciones o adiciones a los procedimientos son necesarios para comprender y tratar la incongruencia; y
 - (b) considerará el efecto, en su caso, sobre otros aspectos del encargo de aseguramiento.

Conclusión

163. El profesional ejerciente llegará a una conclusión sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material. Para llegar a esa conclusión, el profesional ejerciente considerará su evaluación según el apartado 160 en relación con la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y la determinación en el apartado 144 sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, ya sea individualmente o de forma agregada. (Ref: Apartado A453)
164. Cuando los criterios aplicables incorporan los principios de imagen fiel, la evaluación requerida según el apartado 73 también incluirá consideración de: (Ref: Apartados A454-A455)
- (a) la presentación, estructura y contenido globales de la información sobre sostenibilidad; y
 - (b) cuando el contexto de los criterios así lo requiera, la redacción de la conclusión del profesional ejerciente u otras circunstancias del encargo, si la información sobre sostenibilidad manifiesta las cuestiones sobre sostenibilidad de manera tal que alcance una presentación fiel.

Limitación al alcance

165. Si el profesional ejerciente no es capaz de obtener evidencia suficiente y adecuada, existe una limitación al alcance y el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A456-A457)
- (a) expresará una conclusión con salvedades;
 - (b) denegará una conclusión (se abstendrá de concluir) o
 - (c) renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

166. Antes de fechar el informe de aseguramiento, el líder del encargo: (Ref: Apartados A458-A460)
- (a) asumirá la responsabilidad de determinar si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables.
 - (b) determinará, mediante la revisión de la 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 aseguramiento.
 - (c) revisará la información sobre sostenibilidad y el informe de aseguramiento para determinar que el informe a emitir será adecuado a las circunstancias.
 - (d) determinará que:
 - (i) la participación del líder del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo, de manera que, el líder del encargo tiene la base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dadas la naturaleza y las circunstancias del encargo; y
 - (ii) la naturaleza y las circunstancias del encargo, cualquier cambio en estas y las correspondientes políticas o los procedimientos de la firma se han tenido en cuenta para cumplir los requerimientos de esta NIAS.
 - (e) si el encargo está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, determinará que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado.

Documentación

167. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo:
- (a) la base para la determinación por el líder del encargo, conforme al apartado 166(b), de que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada, incluidos:
 - (i) la determinación de que el trabajo de un experto externo del profesional ejerciente, otro profesional ejerciente o la función de auditoría interna es adecuado para los fines del profesional ejerciente, de conformidad con los apartados 49(e), 51(d) y 55(e);
 - (ii) si el profesional ejerciente identificó información incongruente con su conclusión final acerca de una cuestión significativa y el modo en que el profesional ejerciente trató la incongruencia (véase el apartado 162); y Apartado A461)
 - (b) la base para la determinación por el líder del encargo, de que la participación del líder del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo, de conformidad con el apartado 166(d). (Ref: Apartado A462)

Preparación del informe de aseguramiento

168. El informe de aseguramiento será un informe escrito y expresará claramente la opinión de seguridad razonable o la conclusión de seguridad limitada del profesional ejerciente acerca de la información sobre sostenibilidad. (Ref: Apartados A463-A464)
169. La conclusión del profesional ejerciente estará claramente separada de información o explicaciones que no está dirigida a afectar la conclusión del profesional ejerciente, incluidos cualesquiera:

- (a) párrafos de énfasis;
- (b) párrafos sobre otras cuestiones;
- (c) hallazgos relacionados con aspectos particulares del encargo;
- (d) recomendaciones o
- (e) información adicional incluida en el informe de aseguramiento.

La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A463-A464)

Contenido del informe de aseguramiento

170. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref: Apartados A465, A488-A490)
- (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento de seguridad razonable o de seguridad limitada emitido por un profesional ejerciente independiente. (Ref: Apartado A466)
 - (b) Un destinatario. (Ref: Apartado A467)
 - (c) La conclusión del profesional ejerciente en la primera sección del informe de aseguramiento, la cual: (Ref: Apartados A468-A477)
 - (i) incluye un título que refleja el tipo de conclusión que proporciona, ya sea:
 - a. Para conclusiones no modificadas: «Opinión de seguridad razonable», «Conclusión de seguridad limitada» o un título adecuado para un informe de aseguramiento para un encargo de seguridad razonable o para un encargo de seguridad limitada; o
 - b. Para conclusiones modificadas, el título descrito en el apartado a. anterior deberá incluir «con salvedades»; «desfavorable (adversa)» o «denegada (abstención)», según corresponda y, en el caso de un informe de aseguramiento de un encargo de seguridad razonable y limitada, una indicación clara de qué opinión u opiniones o qué conclusión o conclusiones son modificadas.
 - (ii) identifica la entidad cuya información sobre sostenibilidad ha sido sujeta al encargo de aseguramiento;
 - (iii) identifica o describe el grado de seguridad, ya sea razonable o limitada, o los diferentes grados de seguridad para diferentes partes de la información sobre sostenibilidad, obtenida por el profesional ejerciente; (Ref: Apartado A468)
 - (iv) identifica y describe la información sobre sostenibilidad, incluido, en su caso, las cuestiones sobre sostenibilidad y el modo en que se prepara y presenta la información; (Ref: Apartado A469)
 - (v) especifica la fecha de la información sobre sostenibilidad o el periodo o periodos cubiertos por esta;

- (vi) expresa una conclusión, la cual: (Ref: Apartados A470L-A472)
 - a. en un encargo de seguridad razonable, se expresará de forma positiva, de que la información sobre sostenibilidad ha sido preparada o se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o
 - b. en un encargo de seguridad limitada, se expresará de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o algunas cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre sostenibilidad no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales o no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.
- (vii) identifica los criterios aplicables, si son de un marco o desarrollados por la entidad o ambos y, en el caso de criterios desarrollados por la entidad, dónde se pueden localizar; (Ref: A473-A476)
- (viii) la conclusión del apartado 170(c)(vi) se redactará en términos de: (Ref: Apartados A470L-A472)
 - a. la información sobre sostenibilidad y los criterios aplicables o
 - b. una declaración realizada por la parte o por las partes apropiadas; y
- (ix) si es adecuado, la conclusión informará a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A477)
- (d) el fundamento de la conclusión inmediatamente después de la sección Conclusión y con el título «Fundamento de la opinión», en un informe de seguridad razonable, «Fundamento de la conclusión», en un informe de seguridad limitada, o un título adecuado para un informe de aseguramiento de un encargo de seguridad razonable y limitada, que:
 - (i) declare que el encargo de aseguramiento se ha realizado de conformidad con la NIAS 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad*; (Ref: Apartado A478)
 - (ii) en el caso de un encargo de seguridad limitada, declare:
 - a. que los procedimientos en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable; y
 - b. que, en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable.
 - (iii) refiera a la sección del informe de aseguramiento en la que se describen las responsabilidades del profesional ejerciente] de conformidad con esta NIAS (véase apartado 170(h));
 - (iv) incluya una declaración de que el profesional ejerciente es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos al encargo de aseguramiento y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de

ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o remitirá al Código de ética del IESBA;

- (v) declare que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NIGC 1 u otros requerimientos o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NIGC 1. Si se aplican otros requerimientos profesionales, la declaración identificará esos requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NIGC 1.
 - (vi) manifieste si el profesional ejerciente considera que la evidencia que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la conclusión del profesional ejerciente;
 - (vii) si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, un párrafo con un título adecuado que proporcione una descripción de la cuestión o las cuestiones que originan la modificación.
- (e) cuando sea aplicable, una sección con el título «Otra información» que contenga las cuestiones de conformidad con el apartado 182.
- (f) una sección bajo el título «Responsabilidades con relación a la información sobre sostenibilidad» que:
- (i) declare que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad; según corresponda, son responsables de: (Ref: Apartados A479-A480)
 - a. la preparación y, en su caso, la presentación fiel de la información sobre sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables; y (Ref: Apartado A481)
 - b. diseñar, implementar y mantener el control interno que la entidad considera necesario para permitir la preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables y libre de incorrección material, debida a fraude o error; y
 - (ii) si los responsables de supervisar el proceso de preparación de la información sobre sostenibilidad son distintos de aquellos que cumplen las responsabilidades descritas en (f)(i); identificar a los responsables de la supervisión. (Ref: Apartado A480)
- (g) en su caso, una sección con el título «Limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad» que describa cualquier limitación inherente asociada a la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables; (Ref: Apartados A420 y A499)
- (h) Una sección con el título «Responsabilidades del profesional ejerciente» que manifieste: (Ref: Apartado A479)
- (i) que el objetivo del profesional ejerciente es planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento para obtener una seguridad limitada o razonable, según corresponda, acerca de que la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y de emitir un informe de aseguramiento que incluye una conclusión (para seguridad limitada) o una opinión (para seguridad razonable).

- (ii) que las correcciones pueden deberse a fraude o error y:
 - a. que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en la información financiera;
 - b. que si la materialidad se define o describe de manera diferente en los criterios aplicables, se incluye dicha definición.
- (iii) que el profesional ejerciente aplica juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo.
- (iv) que el profesional ejerciente aplica procedimientos sobre el riesgo, lo que incluye:
 - a. en un encargo de seguridad limitada, 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 correcciones materiales, debido a fraude o error, pero no con la finalidad de proporcionar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad⁵; o
 - b. en un encargo de seguridad razonable, un conocimiento de los controles internos relevantes para el encargo con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error, pero no con la finalidad de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno de la entidad⁶.
- (v) que el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos:
 - a. para un encargo de seguridad limitada: que responden a la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad en la que es probable que surjan correcciones materiales,
 - b. para un encargo de seguridad razonable: que responden a los riesgos valorados de incorrección material en la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad.
- (vi) que 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 intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- (i) para un encargo de seguridad limitada, una sección con el título «Resumen del trabajo realizado» que contenga un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente. Esta sección describirá la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados de manera suficiente para permitir que los usuarios a quienes se destina e informe, comprendan la seguridad limitada que el profesional ejerciente ha obtenido. (Ref: Apartados A482-A486L)
- (j) La firma del profesional ejerciente.
- (k) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el líder del encargo.

⁵ Si el encargo de seguridad limitada incluye una conclusión sobre la eficacia del control interno, eliminar el texto «pero no con la finalidad de proporcionar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad».

⁶ Si el encargo de seguridad razonable incluye una opinión sobre la eficacia del control interno, eliminar el texto «pero no con la finalidad de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno de la entidad».

- (n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que: (Ref: Apartado A487)
 - (i) el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la información sobre sostenibilidad; y
 - (ii) cuando se requiera una revisión de la calidad de conformidad con la NIGC 1 o con las políticas o los procedimientos de la firma, la revisión de la calidad se ha finalizado.

Nombre del líder del encargo en el informe de aseguramiento

171. Cuando el informe de aseguramiento de información sobre sostenibilidad se refiere a una entidad cotizada, se incluirá el nombre del líder del encargo salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el profesional ejerciente tenga la intención de no incluir el nombre del líder del encargo en el informe de aseguramiento, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del profesional ejerciente de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref: Apartados A491-A493)

Referencia a un experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento

172. Si el profesional ejerciente se refiere al trabajo de un experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, la redacción de ese informe no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la conclusión que se expresa en ese informe. (Ref: Apartados A84, A87, A494-A495)

Otras responsabilidades de información

173. Si el profesional ejerciente trata otras responsabilidades de información en el informe de aseguramiento de información sobre sostenibilidad que son adicionales a sus responsabilidades según esta NIAS, estas otras responsabilidades se tratarán en una sección separada del informe de aseguramiento con un título «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» u otro adecuado al contenido de la sección. Si estas otras responsabilidades de información tratan los mismos elementos del informe que los que se presentan por los requerimientos que impone esta NIAS, las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los elementos del informe requeridos por esta NIAS (Ref: Apartado A496-A497)
174. Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIAS, el informe del profesional ejerciente diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por esta NIAS. (Ref: Apartado A498)
175. Si el informe de aseguramiento contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos del apartado 170 de esta NIAS se incluirán en una sección titulada "Informe de seguridad [limitada, razonable o razonable y limitada] de la información sobre sostenibilidad". El «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios» se situará a continuación del "Informe de seguridad [limitada, razonable o razonable y limitada] de la información sobre sostenibilidad». (Ref: Apartado A498)
176. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen un determinado formato o redacción para el informe de aseguramiento, este informe se referirá a

esta o a otras NIAS sólo si incluye, como mínimo, todos los elementos identificados en los apartados 170 y 171.

Encargos realizados de conformidad con la NIAS 5000 y otras normas de aseguramiento

177. Un profesional ejerciente puede estar obligado a llevar a cabo un encargo de aseguramiento de conformidad con las normas de aseguramiento de una jurisdicción concreta (las «otras normas de aseguramiento») y, además, haber cumplido con esta NIAS al realizar el encargo. Si este es el caso, el informe de aseguramiento puede referirse a esta NIAS además de a las otras normas de aseguramiento, pero el profesional ejerciente únicamente lo hará si:

- (a) no existe conflicto entre los requerimientos en las otras normas de aseguramiento y los contenidos en esta NIAS que llevarían al profesional ejerciente a:
 - (i) alcanzar una conclusión diferente o
 - (ii) no incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que, en las circunstancias particulares, son requeridos por esta NIAS; y
- (b) el informe de aseguramiento incluye, como mínimo, todos los elementos enumerados en los apartados 170 y 171 cuando el profesional ejerciente utilice el formato o la redacción establecidos por las otras normas de aseguramiento. El informe de aseguramiento identificará dichas otras normas de aseguramiento, incluyendo la jurisdicción de origen de las otras normas de aseguramiento.

Conclusión no modificada (favorable)

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>178L. El profesional ejerciente expresará una conclusión de seguridad limitada no modificada cuando este concluya que, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) en el caso de criterios de cumplimiento, la información sobre sostenibilidad no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o (b) en el caso de criterios de imagen fiel, la información sobre sostenibilidad no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables. 	<p>178R. El profesional ejerciente expresará una conclusión de seguridad razonable no modificada cuando concluya:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) en el caso de criterios de cumplimiento, que la información sobre sostenibilidad ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o (b) en el caso de criterios de imagen fiel, que la información sobre sostenibilidad se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

179. Si el profesional ejerciente considera necesario: (Ref: Apartados A499-A502)

- (a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan dicha información (un párrafo de énfasis); o
- (b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre sostenibilidad que, a juicio del profesional ejerciente, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones);
y

no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión.

180. Cuando los criterios aplicables tienen un propósito específico, el profesional ejerciente incluirá un párrafo de énfasis que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, la información sobre sostenibilidad puede no ser adecuada para otra finalidad. (Ref: Apartados A503-A504)

Otra información

181. Si el profesional ejerciente ha obtenido la otra información a la fecha del informe de aseguramiento, el informe de aseguramiento contendrá una sección separada de conformidad con el apartado 170(e), salvo si el profesional ejerciente deniega una conclusión (se abstiene de concluir) en cuyo caso no se incluye una sección sobre «otra información». (Ref: Apartado A505)
182. Cuando el informe de aseguramiento deba incluir una sección de otra información de conformidad con el apartado 181, dicha sección incluirá:
- (a) una declaración de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la otra información;
 - (b) una identificación de la otra información que haya obtenido el profesional ejerciente antes de la fecha del informe de aseguramiento;
 - (c) una declaración de que la conclusión del profesional ejerciente no cubre la otra información y que, en consecuencia el profesional ejerciente no proporciona una conclusión sobre esta;
 - (d) una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIAS; y
 - (e) bien:
 - (i) una declaración de que el profesional ejerciente no tiene nada sobre lo que informar con respecto a la otra información o,
 - (ii) si el profesional ejerciente ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

Conclusión modificada

183. El profesional ejerciente expresará una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión podría ser material. En esos casos, el profesional ejerciente expresará una

- conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión. (Ref: Apartados A506, A512L-A514)
- (b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). (Ref: Apartados A507-A509, A512L-A514)
184. El profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. Una conclusión con salvedades se expresará como “excepto por” los efectos, o posibles efectos, de la cuestión a la que se refiere la salvedad. (Ref: Apartados A506, A510-A511)
185. Si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada debido a una limitación al alcance, pero también tiene conocimiento de una o más cuestiones que son causa de que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales, el profesional ejerciente incluirá en el informe de aseguramiento una descripción clara tanto de la limitación al alcance como de la cuestión o las cuestiones que son causa de que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales. (Ref: Apartado A506)
186. Si una declaración realizada por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, en la información sobre sostenibilidad ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales, el profesional ejerciente:
- (a) expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) redactada en los términos de la información sobre sostenibilidad y los criterios aplicables o
- (b) si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte o de las partes apropiadas, expresará una conclusión no modificada, pero incluirá en el informe de aseguramiento un párrafo de énfasis que se refiera a la declaración de la parte o de las partes apropiadas que identifica y describe adecuadamente que la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales.

Información comparativa

187. El profesional ejerciente determinará si los criterios aplicables (o las disposiciones legales o reglamentarias) requieren que se incluya información comparativa en la información sobre sostenibilidad y, en ese caso, si esa información comparativa se presenta adecuadamente.
188. Para determinar si la información comparativa se presenta adecuadamente, el profesional ejerciente evaluará si: (Ref: Apartados A515-A520)
- (a) la información comparativa es congruente con la información a revelar presentada en el periodo anterior y, de no ser así, que cualquier incongruencia se ha tratado de conformidad con los criterios aplicables; y
- (b) los criterios 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, si dichos cambios han sido debidamente aplicados y adecuadamente revelados.

189. Si la información comparativa no se menciona en la conclusión de aseguramiento del profesional ejerciente y no estuvo sujeta a un encargo de aseguramiento en el periodo anterior, el profesional ejerciente declarará ese hecho en un párrafo sobre otras cuestiones.
190. Si la información comparativa no se menciona en la conclusión del profesional ejerciente y estuvo sujeta a un encargo de aseguramiento en el periodo anterior, el profesional ejerciente declarará en un párrafo sobre otras cuestiones:
- (a) si el encargo de aseguramiento del periodo anterior tenía un grado de seguridad diferente o un alcance diferente al del periodo actual, ese hecho y las diferencias existentes; y
 - (b) si el encargo de aseguramiento del periodo anterior lo llevó a cabo un profesional ejerciente predecesor:
 - (i) ese hecho;
 - (ii) el tipo de conclusión proporcionada por el profesional ejerciente predecesor;
 - (iii) si la conclusión fue modificada, los motivos de cualquier modificación; y
 - (iv) la fecha de dicho informe.
191. Independientemente de si la conclusión del profesional ejerciente se refiere a la información comparativa, si llega al conocimiento del profesional ejerciente que puede haber incorrecciones materiales en la información comparativa presentada, este: (Ref: Apartado A520)
- (a) discutirá la cuestión con la dirección y aplicará procedimientos adecuados a las circunstancias;
 - (b) considerará el efecto resultante en el informe de aseguramiento; y
 - (c) Si la información comparativa presentada contiene una incorrección material y dicha información no ha sido expresada nuevamente:
 - (i) cuando la conclusión del profesional ejerciente se refiere a la información comparativa, este expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable en el informe de aseguramiento; o
 - (ii) cuando la conclusión del profesional ejerciente no se refiere a la información comparativa, este incluirá un párrafo bajo el título "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, con una descripción de las circunstancias que afectan la información comparativa.

Documentación

Cuestiones que surgen después de la fecha del informe de aseguramiento

192. Si, en circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente realiza nuevos procedimientos o procedimientos adicionales o llega a nuevas conclusiones después de la fecha del informe de aseguramiento, el profesional ejerciente documentará: (Ref: Apartado A521)
- (a) las circunstancias encontradas;
 - (b) los nuevos procedimientos o procedimientos adicionales, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas y su efecto en el informe de aseguramiento; y
 - (c) cuándo y quién realizó y revisó los cambios resultantes a la documentación del encargo.

* * *

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción

Información sobre sostenibilidad (Ref: Apartados 3 -4)

- A1. La información sobre sostenibilidad puede describirse de diferentes maneras en las disposiciones legales o reglamentarias, marcos de información sobre sostenibilidad u otras fuentes. A menudo, dicha información tiene por objeto proporcionar una idea de los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad para que los usuarios conozcan y evalúen los impactos de las cuestiones sobre sostenibilidad en la entidad o el impacto real o potencial, positivo o negativo, sobre las personas y el entorno.
- A2. Tal como se describe en el apartado 69, en relación con la aceptación y continuidad del encargo de aseguramiento, se requiere que el profesional ejerciente obtenga un conocimiento preliminar acerca de la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar y si el alcance del encargo abarca toda o parte de esa información sobre sostenibilidad.

Premisas en esta NIAS (Ref: Apartados 5-6)

- A3. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos profesionales en una jurisdicción pueden especificar requerimientos de ética aplicables o requerimientos relativos a la gestión de la calidad a aplicar en la realización de encargos de aseguramiento, y pueden proporcionar orientaciones acerca de qué constituye «al menos igual de exigentes» que el Código de ética del IESBA con relación a los requerimientos de ética aplicables en los encargos de aseguramiento y que la NIGC 1 con relación a las responsabilidades de la firma con relación a su sistema de gestión de la calidad.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 5(a))

- A4. Tal como se explica en el apartado A44, el Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética que determinan el estándar de comportamiento que se espera de un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento y establece las Normas Internacionales de Independencia. Los principios fundamentales son integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional. El apartado A45 describe el marco conceptual del Código de ética del IESBA que se requiere que un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento aplique cuando hace frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Los apartados A46-A47 describen cuestiones que pueden dar lugar a amenazas potenciales al cumplimiento y que pueden afectar o influir en la independencia del profesional ejerciente.
- A5. El apartado A48 explica que otros requerimientos profesionales, o los de disposiciones legales o reglamentarias que tratan el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento cuando tratan las cuestiones a las que se refieren las secciones aplicables del Código de ética del IESBA e imponen obligaciones que alcanzan los objetivos de los requerimientos establecidos en el Código de ética del IESBA relativos a dichos encargos.

Gestión de la calidad (Ref: Apartados 5(b) y 6)

- A6. Tal como se explica en el apartado A53, esta NIAS se ha redactado en el contexto de un rango de medidas adoptadas para asegurar la calidad de los encargos de aseguramiento. Esas medidas incluyen un sistema de gestión de la calidad implementado en la firma.
- A7. El apartado A54 explica las responsabilidades de la firma de diseñar, implementar y operar un

sistema de gestión de la calidad para encargos de aseguramiento y describe los componentes que trata un sistema que esté diseñado de conformidad con los requerimientos de la NIGC 1.

- A8. Tal como se explica en el apartado A56, otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que tratan de las responsabilidades de la firma de diseñar, implementar y operar un sistema o procesos relacionados con la gestión de la calidad son al menos igual de exigentes que la NIGC 1 si tratan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen la obligación a la firma de alcanzar el objetivo de la NIGC 1.
- A9. De conformidad con la NIGC 1, el objetivo de la firma es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
- (a) la firma y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
 - (b) los informes de los encargos emitidos por la firma o por los líderes de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Alcance de esta NIAS

Encargos de seguridad razonable y limitada (Ref: Apartado 7)

- A10. Cuando la información a revelar se refiere a varios temas y aspectos sobre temas, se pueden proporcionar conclusiones separadas para cada aspecto. Cada conclusión se expresa en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Cuando se dan conclusiones separadas, las menciones en esta NIAS a la conclusión en el informe de aseguramiento se refieren a cada conclusión, si se han proporcionado conclusiones separadas.

Tipos y presentación de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 8)

- A11. La información sobre sostenibilidad presentada por una entidad puede limitarse a ciertas cuestiones, como métricas, propósitos o indicadores clave de resultado. Alternativamente, la información sobre sostenibilidad puede incluir información a revelar más completa acerca de muchos temas o aspectos sobre temas diferentes según lo requiera el marco de información sobre sostenibilidad, disposiciones legales o reglamentarias o lo que la entidad elija presentar de conformidad con los criterios aplicables.
- A12. La información sobre sostenibilidad puede presentarse de diferentes maneras, por ejemplo, en un informe de sostenibilidad separado emitido por la entidad, como parte del informe anual de la entidad (por ejemplo, un informe identificado separadamente dentro del informe anual o presentado como parte del informe de gestión o comentario de la dirección) o en un informe integrado. En función de los criterios aplicables, la información sobre sostenibilidad puede referirse a una única entidad o puede incluir información de entidades que forman parte de un grupo u otras entidades de la cadena de valor de la entidad que prepara la información.

Definiciones

Afirmaciones (Ref: Apartado 17(c))

- A13. El profesional ejerciente utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. Algunos ejemplos de esas afirmaciones se incluyen en el apartado A353R.

Criterios (Ref: Apartado 17(h))

A14. Los criterios aplicables, en particular los criterios marco, pueden incluir orientaciones acerca de la información sobre sostenibilidad presentada. Los criterios también pueden definir métricas u otros términos para sustentar la evaluación o medida de las cuestiones sobre sostenibilidad, así como las bases de medición o evaluación a utilizar.

Información a revelar (Ref: Apartado 17(i))

A15. El anexo 1 explica las relaciones entre cuestiones sobre sostenibilidad, información sobre sostenibilidad y la correspondiente información a revelar.

A16. El término «información a revelar» utilizado en esta NIAS no pretende tener el mismo significado que «información a revelar en los estados financieros» tal como se define o describe en los marcos de información financiera. Por el contrario, el término «información a revelar» se utiliza, en el contexto de la información sobre sostenibilidad y de los encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad, para referirse a información sobre sostenibilidad específica relativa a un aspecto sobre un tema.

Líder del encargo (Ref: Apartado 17(k))

A17. La persona nombrada como líder del encargo puede ser un socio u otro miembro del personal de categoría superior de la firma (por ejemplo un administrador o un director). Que una persona pueda ser líder del encargo de conformidad con esta NIAS depende del modo en que la firma asigna responsabilidades y de si las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos profesionales incluyen requerimientos que especifiquen a quién se le permite aceptar la responsabilidad del encargo (por ejemplo, una disposición legal, reglamentaria o un requerimiento profesional pueden incluir requerimientos acerca de que los líderes de los encargos deban estar habilitados profesionalmente, así como requerimientos sobre su formación profesional y desarrollo profesional continuo).

A18. El término líder del encargo es equivalente al de «socio del encargo» en la NIGC 1.⁷

Riesgo del encargo (Ref: Apartado 17(l))

A19. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinadas cuestiones sobre sostenibilidad.

A20. En general, el riesgo del encargo puede representarse por los siguientes componentes:

- (a) Riesgos en los que no influye directamente el profesional ejerciente, los cuales consisten en:
 - (i) la susceptibilidad de la información sobre sostenibilidad a una incorrección material antes de tener en cuenta los controles correspondientes aplicados por la entidad (riesgo inherente); y
 - (ii) el riesgo de que una incorrección material que existe en la información sobre sostenibilidad no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad (riesgo de control); y

⁷ NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 16(c)

- (b) riesgo en el que influye directamente el profesional ejerciente, que es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el profesional ejerciente no detecten la existencia de una incorrección material (riesgo de detección).

A21R. Reducir el riesgo del encargo a cero es muy raramente alcanzable o rentable. En consecuencia, una seguridad razonable es menos que una seguridad absoluta debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de las cuestiones sobre sostenibilidad (por ejemplo, la información prospectiva).

Equipo del encargo (Ref: Apartado 17(p))

A22. El equipo del encargo incluye el personal, lo que incluye cualquier experto interno, y puede incluir personas de otras firmas de la red o de fuera de la red del profesional ejerciente cuando dichas personas aplican procedimientos en el encargo y el profesional ejerciente puede dirigirlos y supervisarlos y revisar su trabajo. Tal como se explica en el apartado A91, cuando otra firma realiza trabajo de aseguramiento y el profesional ejerciente no puede dirigir, supervisar y revisar su trabajo, dichas firmas y las personas de esas firmas que realizan ese trabajo de aseguramiento no son miembros del equipo del encargo y se hace referencia a ellas en esta NIAS como «otro profesional ejerciente».

Entidad (Ref: Apartado 17(q))

A23. Un ejemplo de parte identificable de una entidad legal o económica es una fábrica única u otra forma de instalación, tal como un vertedero.

Firma (Ref: Apartado 17(s))

A24. La naturaleza jurídica de la organización que realiza el encargo de aseguramiento puede adoptar muchas formas y puede no ser calificada como una firma.

Usuarios a quienes se destina el informe (Ref: Apartado 17(w))

A25. Algunos ejemplos de usuarios a quienes se destina el informe incluyen a accionistas, inversores, prestamistas y otros acreedores, quienes pueden utilizar la información sobre sostenibilidad para tomar decisiones sobre la asignación de recursos. Otros usuarios a quienes se destina el informe que pueden estar interesados en el impacto de la organización incluyen a consumidores, contribuyentes, empleados, competidores, autoridades prudenciales, bancos centrales y organismos responsables de la supervisión de la estabilidad financiera, aquellos que otorgan contratos públicos, socios, proveedores, la comunidad, pueblos indígenas, gobierno, reguladores y grupos de interés.

A26. En algunos casos, pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial

cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos y, en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en las cuestiones sobre sostenibilidad, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la dirección o los responsables del gobierno de la entidad o por las disposiciones legales o reglamentarias.

- A27. En algunos casos, usuarios específicos (por ejemplo, prestamistas) pueden solicitar a la parte o las partes apropiadas que dispongan que se realice un encargo de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad preparada utilizando unos criterios diseñados para unos fines específicos. Cuando determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el apartado 180 requiere que se haga una declaración alertando a los lectores de este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Según las circunstancias del encargo, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento (véase el apartado A504).

Incorrección (Ref: Apartado 17(aa))

- A28. El apartado A401 proporciona ejemplos acerca de dónde y cómo pueden surgir incorrecciones en la información sobre sostenibilidad. El apartado A406 proporciona ejemplos de incorrecciones en la información sobre sostenibilidad debidas a fraude.

Socio (Ref: Apartado 17(ff))

- A29. Tal como se indica en el apartado A24, la entidad que realiza el encargo de aseguramiento puede no calificarse como firma. En consecuencia, la persona con autoridad para comprometer a la organización con respecto a la realización del encargo puede no tener el título de socio.

Límite de la información (Ref: Apartado 17(oo))

- A30. Aunque la información sobre sostenibilidad de la entidad y los estados financieros pueden referirse a la misma entidad que prepara la información, el límite de la información referente a la información sobre sostenibilidad puede ser distinto al límite a efectos de la preparación de los estados financieros. Por ejemplo, el límite de la información puede incluir actividades, operaciones, relaciones o recursos a lo largo de la cadena de valor de la entidad. Una cadena de suministro de la entidad forma parte de la cadena de valor.
- A31. El límite de la información viene determinado por los criterios aplicables. En algunos casos, los criterios marco pueden especificar el límite de la información. En otras circunstancias, la entidad puede determinar el límite de la información, en cuyo caso, el límite de la información formará parte de los criterios desarrollados por la entidad. El límite de la información puede variar para diferentes temas y aspectos sobre temas (por ejemplo, algunos indicadores clave de resultado pueden tener límites diferentes respecto a otros debido a la naturaleza de las cuestiones sobre sostenibilidad).

Información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 17(uu))

- A32. Tal como se explica en el apartado 3, la información sobre sostenibilidad se relaciona con las cuestiones sobre sostenibilidad y puede cubrir varios temas y aspectos sobre esos temas. Algunos ejemplos de temas y aspectos sobre temas incluyen los siguientes:

Temas	Aspectos sobre los temas
<ul style="list-style-type: none"> • Clima, incluidas emisiones. • Energía, como, por ejemplo, tipo de energía y consumo. • Agua y efluentes como, por ejemplo, consumo de agua y vertidos de agua. • Biodiversidad, como el impacto en la diversidad o hábitats protegidos o recuperados • Prácticas laborales, como diversidad e igualdad de oportunidades, formación práctica y teórica y salud y seguridad en el trabajo. • Derechos humanos y relaciones con la comunidad, tales como participación de la comunidad local, evaluaciones de impacto y proyectos de desarrollo. • Salud y seguridad de los clientes. • Impacto económico, tal como ayuda gubernamental, estrategia fiscal, comportamiento contra la competencia, anticorrupción y presencia en el mercado. 	<ul style="list-style-type: none"> • Gobierno. • Estrategia y modelo de negocio. • Riesgos y oportunidades. • Gestión o mitigación del riesgo. • Innovación para responder a los riesgos y las oportunidades. • Métricas e indicadores clave de resultado. • Propósitos. • Control interno sobre el seguimiento y la gestión del riesgo. • Análisis de escenarios. • Análisis de impacto, incluida la magnitud del impacto.

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIAS

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo (Ref: Apartado 19)

- A33. En algunos casos, otra NIAS también es aplicable al encargo. Otra NIAS es aplicable al encargo cuando la NIAS está en vigor, la materia subyacente objeto de análisis de la NIAS es pertinente para el encargo y se dan las circunstancias que trata la NIAS.
- A34. Las NIA⁸ y las NIER⁹ se han redactado para auditorías y revisiones de información financiera histórica, respectivamente, y no son aplicables a otros encargos de aseguramiento. Pueden, sin embargo, proporcionar orientaciones en relación con el proceso del encargo a profesionales que realizan un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad de conformidad con esta NIAS.

Texto de una NIAS (Ref: Apartado 20)

- A35. Las NIAS contienen tanto los objetivos que persigue el profesional ejerciente al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir al profesional ejerciente alcanzar dichos objetivos. Adicionalmente, contienen las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, disposiciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NIAS, y definiciones.
- A36. Los objetivos de una NIAS proporcionan el contexto en el que se han establecido los requerimientos de la NIAS y tienen como finalidad facilitar:

⁸ NIA, *Normas Internacionales de Auditoría*

⁹ NISR, *Normas Internacionales de Servicios Relacionados*

- (a) la comprensión de lo que necesita conseguir y
- (b) la decisión acerca de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos.

Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de una NIAS por parte del profesional ejerciente proporcione una base suficiente para que este alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de aseguramiento varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIAS, el profesional ejerciente es responsable de la determinación de los procedimientos necesarios para cumplir los requerimientos de las NIAS aplicables y alcanzar los objetivos que se establecen en ellas. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales a los requeridos por las NIAS aplicables, con el fin de cumplir los objetivos especificados en esa NIAS.

- A37. Los requerimientos de las NIAS se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.
- A38. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. En concreto, pueden:
- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación.
 - Incluir ejemplos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIAS. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen consideraciones específicas para entidades del sector público o para firmas de pequeña dimensión o menos complejas. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIAS. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de aplicar y cumplir los requerimientos de una NIAS.

- A39. Las definiciones en una NIAS se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de la NIAS y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias, o en otras disposiciones.
- A40. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de la correspondiente NIAS o en el título e introducción del anexo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartado 21-22)

- A41. Aunque algunos procedimientos sólo se requieren en encargos de seguridad razonable, pueden, no obstante, ser adecuados en algunos encargos de seguridad limitada.
- A42. Los requerimientos de esta y cualquier otra NIAS aplicable están diseñados con el propósito de permitir al profesional ejerciente alcanzar los objetivos detallados en la NIAS y, de este modo, los objetivos globales del profesional ejerciente. Por consiguiente, salvo en circunstancias

excepcionales, se requiere que el profesional ejerciente cumpla cada requerimiento que sea aplicable en función de las circunstancias del encargo de aseguramiento.

Documentación de la inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

A43. El requerimiento de documentación del encargo solo se aplica a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias. Un requerimiento no es aplicable solo en el caso de que incluya una condición y la condición no concorra (por ejemplo, el requerimiento de expresar una conclusión modificada en caso de imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada, si no existe dicha imposibilidad).

Aceptación y continuidad del encargo de aseguramiento

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 25(a), 33–36)

A44. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética que determinan el estándar de comportamiento que se espera de un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento y establece las Normas Internacionales de Independencia. Los principios fundamentales son integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional. El Código de ética del IESBA también especifica el enfoque que se requiere que aplique el profesional de la contabilidad para cumplir los principios fundamentales y, en su caso, las Normas Internacionales de Independencia. Las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción también pueden incluir determinadas normas que tratan requerimientos de ética, incluida la independencia, tales como leyes de protección de datos que afectan a la confidencialidad de la información.

A45. El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento ha de aplicar para hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales y que incluye:

(a) La identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

- (i) interés propio;
- (ii) autorrevisión;
- (iii) abogacía;
- (iv) familiaridad e
- (v) intimidación.

(b) La evaluación de si las amenazas identificadas están a un nivel aceptable y,

(c) si las amenazas identificadas al cumplimiento de los principios fundamentales no están a un nivel aceptable, hacerles frente eliminando las circunstancias que las originan, aplicando salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable o renunciando al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

A46. El Código de ética contiene requerimientos y guía de aplicación sobre varias materias que pueden dar lugar a amenazas potenciales de cumplimiento, incluidos:

- Conflictos de intereses.
- Nombramientos profesionales.

- Segundas opiniones.
- Honorarios y otros tipos de remuneración.
- Inventivos, incluidos regalos e invitaciones.
- Custodia de los activos de un cliente.
- Respuesta al incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A47. Según el Código de ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional. Las Normas Internacionales de independencia contenidas en el Código de ética del IESBA tratan varias cuestiones que pueden afectar o influir en la independencia del profesional ejerciente, incluidos:

- Honorarios.
- Regalos e invitaciones.
- Litigios en curso o amenazas de demandas.
- Intereses financieros.
- Préstamos y garantías.
- Relaciones empresariales.
- Relaciones familiares y personales.
- Relación de servicio reciente con un cliente de un encargo de aseguramiento.
- Relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento.
- Relación de empleo con un cliente de un encargo de aseguramiento.
- Vinculación prolongada del personal con un cliente de un encargo de aseguramiento.
- Prestación de servicios que no proporcionan seguridad a un cliente de un encargo de aseguramiento.
- Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución.

A48. Otros requerimientos profesionales, o los impuestos por disposiciones legales o reglamentarias que tratan el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento cuando tratan las cuestiones a las que se refieren las secciones aplicables del Código de ética del IESBA e imponen obligaciones que alcanzan los objetivos de los requerimientos establecidos en el Código de ética del IESBA relativos a dichos encargos. Los apartados A45-A47 describen cuestiones que trata el Código de ética del IESBA que pueden ayudar a los profesionales ejercientes en la determinación de si otros requerimientos profesionales o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias tratan las cuestiones incluidas en el Código de ética del IESBA y si, en consecuencia, son al menos igual de exigentes que las disposiciones de este.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 25, 33)

A49. Algunas medidas legales pueden proporcionar salvaguardas para la independencia de los profesionales ejercientes del sector público. Sin embargo, los profesionales ejercientes o firmas

que realizan encargos de aseguramiento en el sector público, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque con el fin de promover el cumplimiento del apartado 33. Cuando el mandato del sector público no permita la renuncia al encargo, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al profesional ejerciente a la renuncia.

Responsabilidades del líder del encargo sobre la aceptación y continuidad (Ref: Apartado 27)

- A50. Según la NIGC 1, para las decisiones de aceptación y continuidad, se requiere que la firma aplique juicios sobre la capacidad de la firma para realizar el encargo de conformidad con los requerimientos profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El líder del encargo puede utilizar la información que la firma ha considerado al respecto para determinar si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos son adecuadas. Si el líder del encargo tiene dudas con respecto a lo adecuado de las conclusiones alcanzadas, el líder del encargo puede discutir el fundamento de esas conclusiones con los que participaron en el proceso de aceptación y continuidad.
- A51. Si el líder del encargo participa directamente durante todo el proceso de aceptación y continuidad, conocerá la información obtenida o utilizada por la firma para alcanzar las correspondientes conclusiones. Dicha participación directa también puede sustentar la determinación por el líder del encargo de que las políticas o los procedimientos de la firma se han aplicado y de que las conclusiones que se han alcanzado son adecuadas.
- A52. Cuando la firma está obligada por las disposiciones legales o reglamentarias a aceptar o continuar un encargo de aseguramiento, el líder del encargo puede tener en cuenta la información obtenida por la firma sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Gestión de la calidad en la firma (Ref: Apartado 29)

- A53. Esta NIAS se ha redactado en el contexto de un rango de medidas adoptadas para sustentar la calidad de los encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad. Esas medidas incluyen:
- Requerimientos de competencia, como formación y experiencia y formación profesional continuada, así como requerimientos de formación para toda la vida laboral.
 - Un sistema de gestión de la calidad implementado en la firma, es decir, la NIGC 1 u otros requerimientos profesionales o requerimientos en disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes.
 - Cuando sea aplicable, la realización de revisiones de la calidad del encargo de conformidad con la NIGC 2.
 - Un Código de Ética exhaustivo, así como requerimientos de independencia detallados, basados en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

A54. La NIGC 1 trata de las responsabilidades de la firma de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad para los encargos de aseguramiento. Establece las responsabilidades de la firma de establecer objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de no alcanzar los objetivos de calidad y de diseñar e implementar respuestas a dichos riesgos, incluidas ciertas respuestas predeterminadas. Las respuestas predeterminadas en la NIGC 1 incluyen la responsabilidad que tiene la firma de establecer políticas o procedimientos relativos a los encargos que están sujetos a revisiones de la calidad. La NIGC 2¹⁰ trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, y de la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo.

A55. Un sistema de gestión de la calidad trata los siguientes ocho componentes:

- (a) el proceso de valoración del riesgo por la firma;
- (b) gobierno y liderazgo;
- (c) requerimientos de ética aplicables;
- (d) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- (e) realización del encargo;
- (f) recursos;
- (g) información y comunicación y
- (h) el proceso de seguimiento y corrección.

Es posible que las firmas o los requerimientos nacionales utilicen una terminología o marcos distintos para describir los componentes del sistema de gestión de la calidad.

A56. Otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que tratan de las responsabilidades de la firma de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad son al menos igual de exigentes que la NIGC 1 si tratan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen la obligación a la firma de alcanzar el objetivo de la NIGC 1.

A57. Un sistema de gestión de la calidad de una firma incluye establecer un proceso de seguimiento y corrección diseñado para:

- Proporcionar a la firma información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
- Tomar medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente por la firma.

A58. Por lo general, los equipos de los encargos pueden contar con el sistema de gestión de la calidad de la firma, salvo si:

- el conocimiento o la experiencia práctica del equipo del encargo indican que las políticas o los procedimientos de la firma no van a tratar adecuadamente la naturaleza y las circunstancias del encargo; o
- la información proporcionada por la firma u otras partes, acerca de la eficacia de dichas políticas o procedimientos, indica lo contrario.

¹⁰ NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

Por ejemplo, el equipo del encargo puede contar con el sistema de gestión de la calidad de la firma en relación con:

- La competencia y capacidad del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- La independencia, a través de la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante las políticas o los procedimientos para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento y corrección de la firma.

Gestión de la calidad en el encargo

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad (Ref: Apartados 30-31)

A59. Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad en el encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo puede ser demostrado por el líder del encargo de diferentes modos, que incluyen:

- participar en el proceso de aceptación y continuidad para poder determinar que se han seguido las políticas o los procedimientos de la firma para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento;
- se planifica y realiza el encargo (lo cual incluye una adecuada dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo) de conformidad con las normas o requerimientos profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- las revisiones se realizan de acuerdo con las políticas o los procedimientos de la firma y se revisa la documentación del encargo en la fecha del informe de aseguramiento o con anterioridad a ella;
- se conserva una adecuada documentación del encargo para proporcionar evidencia de que el profesional ejerciente ha alcanzado sus objetivos y de que el encargo se realizó de conformidad con las NIAS y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- el equipo del encargo realizó las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas.

A60. El líder del encargo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIAS. La expresión “el líder del encargo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos para los que se permite que el líder del encargo asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas. Para aquellos requerimientos en esta NIAS expresados en el tiempo verbal futuro, «el líder del encargo...», esta NIAS establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad ha de cumplirla el líder del encargo. En dichas circunstancias, el líder del encargo puede obtener información de la firma o de otros miembros del equipo del encargo para cumplir el requerimiento.

A61. La NIGC 1 requiere que la firma establezca objetivos de calidad que traten el gobierno y liderazgo de la firma que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. La responsabilidad del líder del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está sustentada por una cultura de la firma que demuestra un compromiso con la calidad. Una cultura

que demuestra un compromiso con la calidad posteriormente toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo.

- A62. La actuación del líder del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de aseguramiento y la importancia que tiene para la calidad del encargo de aseguramiento:
- (a) La realización de un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
 - (b) El cumplimiento de las políticas o procedimientos de la firma.
 - (c) La emisión de un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.
 - (d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.
- A63. El líder del encargo puede demostrar de distintos modos una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo cuando se han asignado procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo, incluido:
- Informando a las personas asignadas acerca de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance y objetivos del trabajo asignado y proporcionando cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.
 - Dirigiendo y supervisando a las personas asignadas.
 - Revisando el trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas, además de los requerimientos de los apartados 45–48.

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 31)

- A64. En el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma, los miembros del equipo del encargo de la firma son responsables de implementar las políticas o los procedimientos de la firma aplicables al encargo. Como los miembros del equipo del encargo de otra firma no son ni líderes ni empleados de la firma del líder del encargo, es posible que no estén sujetos a las políticas o a los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma. Además, las políticas o los procedimientos de otra firma pueden no ser similares a las de la firma del líder del encargo. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión pueden ser diferentes, especialmente cuando la otra firma está en una jurisdicción con un sistema legal, idioma o cultura diferentes a los de la firma del líder del encargo. En consecuencia, si el equipo del encargo incluye personas de otra firma, puede ser necesario que la firma o que el líder del encargo tomen otras medidas distintas para implementar las políticas o los procedimientos de la firma con respecto al trabajo de esas personas. Por ejemplo, es posible que las personas que no forman parte del personal no puedan cumplimentar las declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma. Las políticas o los procedimientos de la firma pueden establecer que esas personas puedan proporcionar evidencia de su independencia de otros modos, tal como una confirmación escrita.

Características del líder del encargo (Ref: Apartado 32)

- A65. La NIGC 1 requiere que la firma establezca objetivos de calidad de que los miembros del equipo del encargo que se asignan a cada encargo, incluido el líder del encargo, tienen la competencia

y capacidad adecuadas para realizar encargos de calidad de manera congruente.

- A66. El apartado 32 requiere que el líder del encargo tenga la competencia en sostenibilidad además de competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento para:
- (a) plantear las cuestiones a un experto del profesional ejerciente y evaluar si las respuestas se juzgan razonables en las circunstancias del encargo;
 - (b) evaluar el trabajo de un experto del profesional ejerciente y, en la medida necesaria, integrarlo en el trabajo del equipo del encargo en su conjunto; y
 - (c) asumir la responsabilidad de las conclusiones alcanzadas sobre el encargo.
- A67. Qué constituye competencia en sostenibilidad adecuada depende de las circunstancias del encargo y difiere de un encargo a otro. Si el líder del encargo tiene o no la competencia en sostenibilidad suficiente para aceptar la responsabilidad de las conclusiones alcanzadas sobre el encargo es una cuestión de juicio profesional y puede implicar la consideración de factores tales como:
- el juicio aplicado en la evaluación de si los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre sostenibilidad son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.
 - el juicio aplicado en la determinación de si la información de sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento es adecuada;
 - la naturaleza y la complejidad de las cuestiones sobre sostenibilidad;
 - La medida en la que las cuestiones sobre sostenibilidad son susceptibles de medición precisa o si existe un alto grado de incertidumbre en la medición que pueda precisar de conocimiento y juicio significativos.
 - La competencia y experiencia previa en relación con cuestiones sobre sostenibilidad del líder del encargo y de los miembros del equipo del encargo.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

Responsabilidades del líder del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 33-36)

- A68. Una comunicación abierta y sólida entre los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables también puede ayudar a:
- llamar la atención de los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables que pueden tener una especial importancia para el encargo de aseguramiento; y
 - mantener informado al líder del encargo sobre cuestiones relevantes para el conocimiento y el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma por los miembros del equipo del encargo.
- A69. De conformidad con la NIGC 1, las respuestas de la firma para hacer frente a los riesgos de calidad en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, para los miembros del equipo del encargo incluyen políticas o procedimientos para la identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y para hacer frente a estas.

A70. Algunas medidas adecuadas que la firma puede tomar para hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables pueden incluir, por ejemplo:

- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma relativos a incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluida su comunicación o consulta con las personas adecuadas para que se puedan tomar las medidas adecuadas, incluidas, en su caso, medidas disciplinarias.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.
- Comunicar con las autoridades reguladoras o los organismos profesionales. En algunas circunstancias, la comunicación con las autoridades reguladoras puede ser requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Obtener asesoramiento legal.
- Renunciar al encargo de aseguramiento, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, escepticismo profesional y juicio profesional

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 38)

A71. 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 a los requeridos por las NIAS.
- Las condiciones que puedan indicar una probabilidad de incorrección.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.

A72. 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. 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 encargo es necesario para que el profesional ejerciente, 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.

A73. Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, el profesional ejerciente puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos a menos que tenga motivos para pensar lo contrario. Sin embargo, el apartado 83 de esta NIAS requiere que el profesional ejerciente se plantee la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia.

A74. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre

la honestidad e integridad de los que proporcionan evidencia. No obstante, la convicción de que los que proporcionan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional.

A75. Los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo pueden incluir, entre otros:

- Restricciones presupuestarias, que pueden desalentar la utilización de recursos con la experiencia o la cualificación técnica suficientes, incluidos expertos, 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.
- Un conocimiento insuficiente de la entidad y su entorno, de su sistema de control interno y de los criterios aplicables.
- 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 que son más fácilmente accesibles.
- 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.
- Si no existe un modo generalmente aceptado de medir o evaluar las cuestiones sobre sostenibilidad y de presentar la información sobre sostenibilidad, lo que puede tener como resultado que los profesionales ejercientes estén menos dispuestos a cuestionar el enfoque de la dirección.
- 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:
 - si las cuestiones sobre sostenibilidad son adecuadas en las circunstancias del encargo; y
 - cuánta importancia se debe dar a cada información a revelar en el contexto de la información sobre sostenibilidad en su conjunto.

A76. Las posibles actuaciones que puede realizar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo incluyen:

- Permanecer alerta a cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo que requieran recursos adicionales o alternativos para el encargo.
- Alertar de modo explícito al equipo del encargo de casos o situaciones en los que puede ser mayor la vulnerabilidad a sesgos inconscientes o conscientes (por ejemplo, áreas en las que se requiere más juicio).
- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que sean asignadas al encargo personas con más habilidades o conocimientos o con experiencia específica.

- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con más experiencia en áreas más complejas del encargo o para tratar con miembros de la dirección con los que es difícil o complicado interactuar.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados o a un experto del profesional ejerciente para ayudar al equipo del encargo en áreas complejas o subjetivas del encargo.
- Destinar los recursos adecuados para aplicar procedimientos con el fin de obtener evidencia sobre información a revelar relativa a entidades del límite organizativo y de la cadena de valor de la entidad.
- Modificar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión o revisión mediante, por ejemplo, la supervisión más presencial y frecuente o llevar a cabo más revisiones en profundidad de determinados papeles de trabajo.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad cuando la dirección ejerza una presión indebida o el equipo del encargo tenga dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros de los que se pueda obtener evidencia.

Juicio profesional (Ref: Apartado 39)

A77. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de aseguramiento adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética y de las NIAS aplicables, 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 aseguramiento.
- La materialidad y el riesgo del encargo.
- La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos de esta NIAS y de cualquier otra NIAS aplicable, y para obtener evidencia, incluido dónde y en qué medida es necesario aplicar procedimientos en el límite organizativo y la cadena de valor de la entidad.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIAS y de cualquier otra NIAS aplicable. En especial, en el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere juicio profesional en la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad significativo.
- Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.
- Las medidas a tomar al aplicar el escepticismo profesional.
- Si la participación del líder del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo, de manera que el líder del encargo tiene el fundamento para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo.

A78. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A79. La aplicación del juicio profesional se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce. Ha de aplicarse durante todo el encargo y se ha de documentar adecuadamente. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de medida y evaluación y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe de aseguramiento y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias. 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.

Recursos para el encargo (Ref: Apartado 40)

A80. Recursos incluye, recursos humanos, tecnológicos e intelectuales. Los recursos humanos incluyen miembros del equipo del encargo y, en su caso, un experto externo del profesional ejerciente. Los recursos tecnológicos incluyen herramientas tecnológicas que pueden permitir al profesional ejerciente gestionar el encargo de manera más eficaz y eficiente. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de aseguramiento, herramientas de implementación, guías de aseguramiento, programas tipo, plantillas, listados de comprobaciones o formularios.

A81. Al determinar si se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo, el líder del encargo puede, por lo general, confiar en las correspondientes políticas o procedimientos de la firma (incluidos los recursos). Por ejemplo, sobre la base de la información comunicada por la firma, el líder del encargo puede confiar en los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológicos de la firma cuando utiliza tecnología aprobada por la firma para aplicar procedimientos.

Competencia y capacidad del equipo del encargo (Ref: Apartado 41)

A82. Al determinar que el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad en sostenibilidad adecuadas en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, el líder del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:

- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido mediante una formación y participación adecuadas.
- El conocimiento de los requerimientos profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables al encargo.
- La especialización en cuestiones sobre sostenibilidad relevantes para el encargo.
- La especialización en TI utilizadas por la entidad o en herramientas y técnicas automatizadas que va a utilizar el equipo del encargo en la planificación y realización del encargo.
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que la entidad opera.
- El conocimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o las prácticas empresariales relevantes para las operaciones de la entidad en una jurisdicción concreta.
- La capacidad de aplicar el escepticismo profesional y el juicio profesional.
- El conocimiento de las políticas o los procedimientos de la firma.

A83. Los encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad se pueden realizar sobre una amplia gama de cuestiones sobre sostenibilidad que requieren habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que poseen el líder del encargo y otros miembros del equipo del encargo y para los que se recurre a un experto del profesional ejerciente. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (un miembro de la firma del profesional ejerciente) o externo. Puede resultar necesario un experto del profesional ejerciente para ayudar al profesional ejerciente en una o más de las siguientes áreas:

Ejemplos:

- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su sistema de control interno.
- Aplicación de procedimientos sobre el riesgo.
- Respuesta a los riesgos, incluido (en un encargo de seguridad razonable) determinar e implementar respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección en la información sobre sostenibilidad.
- Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en la formación de una conclusión sobre la información sobre sostenibilidad.

A84. Entre los aspectos a tener en cuenta a la hora de decidir si se recurre a un experto del profesional ejerciente cabe señalar los siguientes:

- Si la dirección ha recurrido a un experto de la dirección para la preparación de la información sobre sostenibilidad (véase el apartado A85).
- La naturaleza y la significatividad de la información sobre sostenibilidad, incluida su complejidad.
- La identificación de la información a revelar en la que es probable que se surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o los riesgos valorados de incorrección material (seguridad razonable).
- La naturaleza prevista de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos: el conocimiento del profesional ejerciente y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichas cuestiones; y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia.

A85. Cuando la dirección haya recurrido a un experto de la dirección para la preparación de la información sobre sostenibilidad, la decisión del profesional ejerciente sobre si recurre a un experto del profesional ejerciente puede también verse influida por factores como los siguientes:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por esta para proporcionar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- La competencia y la capacidad del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto a normas técnicas para la realización de su trabajo o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- Cualquier control de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.

A86. Cuanto más complejo sea el encargo, incluido su dispersión geográfica y la medida en que la información procede de la cadena de valor de la entidad, más necesario puede ser el considerar el modo en el que el trabajo de los expertos del profesional ejerciente u otro u otros profesionales ejercientes deben integrarse en el encargo.

Participación en el trabajo de un experto externo del profesional ejerciente o de una firma distinta de la firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 42)

A87. El apartado 30 requiere que el líder del encargo participe suficiente y adecuadamente durante todo el encargo. Dicha participación se extiende al uso del trabajo de un experto externo del profesional ejerciente.

A88. Un experto externo del profesional ejerciente no es parte del equipo del encargo. En consecuencia, el apartado 49 especifica los requerimientos y condiciones para que el profesional ejerciente pueda utilizar el trabajo de un experto externo del profesional ejerciente

A89. En algunas circunstancias, una firma distinta a la firma del profesional ejerciente puede contratarse para realizar trabajo, o puede haber realizado, sobre la información sobre sostenibilidad que es relevante para el encargo del profesional ejerciente. Por ejemplo, esa firma puede haber realizado un encargo de aseguramiento separado sobre la declaración de emisiones, eliminaciones y almacenamiento de gases de efecto invernadero y esa información está incluida en la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento.

A90. Cuando el profesional ejerciente considera que el trabajo de una firma distinta de la firma del profesional ejerciente es relevante para el encargo de aseguramiento del profesional ejerciente, el profesional ejerciente, generalmente, planifica participar suficientemente en ese trabajo. Tal como se explica en el apartado A22, si el profesional ejerciente puede dirigir, supervisar y revisar dicho trabajo, las personas (o, en su caso, la otra firma) que realizan ese trabajo son miembros del equipo del encargo y los requerimientos aplicables al equipo del encargo, incluidos los relacionados con los requerimientos de ética aplicables de los apartados 33-36 y los relacionados con la dirección, supervisión y revisión de los apartados 45-48, son aplicables.

A91. En otras circunstancias, el trabajo de una firma distinta a la firma del profesional ejerciente puede haber finalizado, o es posible que el profesional ejerciente no pueda dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por esa otra firma. Ello puede deberse a que el acceso del profesional ejerciente al trabajo de otro profesional ejerciente está restringido por una disposición legal o reglamentaria o porque el trabajo que ha realizado esa otra firma se refiere a una entidad que forma parte de la cadena de suministro que está fuera del límite organizativo de la entidad sujeta al encargo del profesional ejerciente, y ni la dirección de la entidad ni el profesional ejerciente tienen derecho alguno de acceso a ese trabajo de aseguramiento de la otra firma. En dichas circunstancias, cuando el profesional ejerciente aun así considera que el trabajo de esa otra firma es relevante para el encargo de aseguramiento del profesional ejerciente y prevé utilizar dicho trabajo, esa firma se considera otro profesional ejerciente, tal como se explica en el apartado A22, y los requerimientos de los apartados 51-54 son aplicables.

Recursos insuficientes o inadecuados asignados o puestos a disposición (Ref: Apartado 43)

A92. La determinación por el líder del encargo de si se requieren recursos adicionales para el encargo es una cuestión de juicio profesional y se ve influenciada por los requerimientos de esta NIAS y por la naturaleza y las circunstancias del encargo. En determinadas circunstancias, es posible que el líder del encargo determine que las respuestas de la firma a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico, incluido que ciertos recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo son insuficientes. En esas circunstancias, se

requiere que el líder del encargo tome las medidas adecuadas, incluido comunicar esa información a las personas adecuadas en la firma. Por ejemplo, si un programa del software de aseguramiento proporcionado por la firma no ha incorporado procedimientos relacionados con la información a revelar sobre sostenibilidad requeridos por los criterios marco nuevos o revisados, la comunicación oportuna de esa información a la firma le permite tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el software de manera inmediata o proporcionar un recurso alternativo que permita al equipo del encargo cumplir la nueva normativa en la realización del encargo.

- A93. Cuando la información sobre sostenibilidad incluye información de entidades que forman parte de un grupo u otras entidades de la cadena de valor de la entidad (cuyos marcos de información sobre sostenibilidad pueden denominar «información sobre sostenibilidad consolidada»), el encargo puede implicar realizar trabajo en muchas entidades y jurisdicciones. En estas circunstancias, la determinación por el líder del encargo de si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados puede incluir considerar si es necesario que participe otro profesional ejerciente (u otros profesionales ejercientes) con conocimiento y experiencia en las disposiciones legales, reglamentarias, el lenguaje o la cultura de ciertas jurisdicciones.
- A94. Si los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en las circunstancias del encargo o si no se han asignado o puesto a disposición recursos alternativos, las actuaciones adecuadas pueden incluir:
- Cambiar el enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión (véase también el apartado 46).
 - Discutir un aplazamiento de las fechas límite en las que se requiere el informe de la entidad con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
 - Seguir las políticas o los procedimientos de la firma para la resolución de diferencias de opinión si el líder del encargo no obtiene los recursos necesarios para el encargo.
 - Seguir las políticas o los procedimientos de la firma para renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Utilización de los recursos asignados o puestos a disposición (Ref: Apartado 44)

- A95. Las políticas o los procedimientos de la firma pueden requerir consideraciones o responsabilidades al equipo del encargo cuando utilice herramientas tecnológicas aprobadas por la firma para aplicar procedimientos y pueden requerir la participación de personas con habilidades especializadas o experiencia en la evaluación o en el análisis de los resultados. Es posible que se requiera que el equipo del encargo, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma, utilice la metodología de aseguramiento de la firma y herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si la utilización de otros recursos intelectuales es adecuada y pertinente en base a la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, una metodología de aseguramiento específica para un sector o las correspondientes orientaciones y ayudas para la realización de encargos.

Dirección, supervisión y revisión

Responsabilidad del líder del encargo de la dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 45)

- A96. La NIGC 1 requiere que la dirección, supervisión y revisión se planifiquen y ejecuten sobre la base de que el trabajo llevado a cabo por los miembros del equipo del encargo con menos

experiencia es dirigido, supervisado y revisado por los miembros del equipo del encargo con más experiencia.

- A97. La dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión de su trabajo son respuestas de la firma que se implementan en los encargos, cuya naturaleza, momento de realización y extensión pueden ser adaptados posteriormente por el líder del encargo para gestionar la calidad del encargo. En consecuencia, el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión variará de un encargo a otro, tomando en consideración la naturaleza y las circunstancias del encargo. El enfoque incluirá, por lo general, una combinación del cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma con respuestas específicas para el encargo.
- A98. Cuando un encargo no lo realiza completamente el líder del encargo, o cuando la naturaleza y las circunstancias del encargo son más complejas (por ejemplo, cuando hay miembros del equipo del encargo repartidos por múltiples jurisdicciones), puede ser necesario que el líder del encargo asigne la dirección, supervisión y revisión a otros miembros del equipo del encargo. No obstante, como parte de la responsabilidad global del líder del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar de modo suficiente y adecuado, se requiere que el líder del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se realizan de conformidad con el apartado 46. En esas circunstancias, miembros del personal o del equipo del encargo pueden proporcionar información al líder del encargo para permitirle realizar la determinación requerida en el apartado 46.

Dirección

- A99. La dirección del equipo del encargo puede conllevar informar a los miembros del equipo del encargo de cuestiones tales como:
- Contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo a través de su conducta personal, comunicación y actuaciones.
 - Mantener una mente inquisitiva y permanecer alerta a sesgos inconscientes o conscientes al aplicar el escepticismo profesional cuando se obtiene y evalúa evidencia.
 - Hacer frente a las amenazas para alcanzar la calidad y las respuestas que se esperan del equipo del encargo. Por ejemplo, las limitaciones presupuestarias o las limitaciones de recursos no deberían tener como resultado la modificación por los miembros del equipo del encargo de procedimientos planificados o que no se apliquen procedimientos planificados.
 - Cumplir los requerimientos de ética aplicables.
 - Conocer los objetivos del trabajo a realizar y las instrucciones detalladas con respecto a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de aseguramiento planificados.
 - Las responsabilidades de los distintos miembros del equipo del encargo de aplicar procedimientos y de los miembros del equipo del encargo con más experiencia de dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.

Supervisión

- A100. La supervisión puede incluir cuestiones como:
- El seguimiento del progreso del encargo, lo que comprende hacer el seguimiento de:

- el progreso con respecto al plan del encargo;
- si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
- si los recursos asignados son adecuados de manera continuada.
- Tomar medidas adecuadas para tratar problemas que surgen durante el encargo, incluido, por ejemplo, reasignar procedimientos planificados a miembros del equipo del encargo con más experiencia cuando las cuestiones son más complejas que lo inicialmente previsto.
- La identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.
- Tutelar y proporcionar formación práctica para ayudar a los miembros del equipo del encargo a desarrollar habilidades o competencias.
- Crear un entorno en el que los miembros del equipo del encargo expresan reservas sin temor a represalias.

Revisión

A101. Revisar el trabajo del equipo del encargo consiste en considerar si, por ejemplo:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma, los requerimientos profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional.
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado.
- Es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo.
- El trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado.
- La evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente.
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos.

Determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 46)

A102. El enfoque en relación con la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo ayudan al líder del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIAS y a concluir que ha participado de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de conformidad con el apartado 166(d)(i).

A103. El enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión se puede adaptar dependiendo de, por ejemplo:

- La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con la materia objeto de análisis.
- La complejidad del encargo.
- Los riesgos valorados de incorrección material (en un encargo de seguridad razonable).
- La competencia y capacidad de cada miembro del equipo del encargo que realiza el

trabajo.

- El modo en que se espera que se realicen las revisiones del trabajo realizado (a distancia o presencial).
- La estructura del equipo del encargo y la localización de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo son de la firma del profesional ejerciente, de otra firma de la red u otro profesional ejerciente.

Revisión de la documentación del encargo (Ref: Apartado 47)

A104. La revisión oportuna por el líder del encargo de la documentación del encargo en etapas adecuadas durante todo el encargo permite que las cuestiones significativas se hayan resuelto satisfactoriamente para el líder del encargo en la fecha del informe del profesional ejerciente o con anterioridad a ella. No es necesario que el líder del encargo revise toda la documentación del encargo.

A105. El líder del encargo aplica el juicio profesional para identificar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo. Las políticas o los procedimientos de la firma pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos pueden incluir cuestiones relacionadas con la planificación y ejecución del encargo, así como con las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo.

Ejemplos de juicios significativos:

- Si el alcance de la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar y el alcance del encargo de aseguramiento son adecuados.
- Si el encargo muestra un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo.
- La adecuación de los criterios aplicables.
- La planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la materialidad.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
 - El personal con especialización en una o más cuestiones sobre sostenibilidad tratadas en el encargo.
 - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del profesional ejerciente, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La decisión de utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, incluida la relevancia de ese trabajo para el encargo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- Los procedimientos sobre el riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en la que la identificación de los riesgos de incorrección material (en un encargo de seguridad razonable) o información a revelar en la que es probable que surjan

incorrecciones materiales (en un encargo de seguridad limitada) que requieren juicio significativo por parte del equipo del encargo.

- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas del encargo que implican juicio significativo por parte de la dirección.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por un experto externo del profesional ejerciente u otro profesional ejerciente y las conclusiones obtenidas de esta.
- Cuando la información sobre sostenibilidad incluye información de más de una entidad (por ejemplo, información de entidades que forman parte de un grupo u otras entidades de la cadena de valor de la entidad que prepara la información):
 - o El enfoque propuesto del encargo para tratar cuándo y cómo se necesita obtener evidencia.
 - o Decisiones acerca de la participación de otros profesionales ejercientes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo, incluido, por ejemplo, cuando, en un encargo de seguridad razonable, otro profesional ejerciente realiza trabajo en áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en la información sobre sostenibilidad.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La evaluación de cuestiones que pueden afectar el informe de aseguramiento, incluida la modificación de la conclusión del profesional ejerciente.

A106. El líder del encargo aplica su juicio profesional en la determinación de otras cuestiones a revisar, sobre la base, por ejemplo, de:

- La naturaleza y las circunstancias del encargo.
- Qué miembro del equipo del encargo realizó el trabajo.
- Cuestiones relacionadas con hallazgos de inspecciones recientes.
- Los requerimientos de las políticas o los procedimientos de la firma.

Revisión de las comunicaciones formales por escrito (Ref: Apartado 48)

A107. El líder del encargo aplica el juicio profesional en la determinación de las comunicaciones escritas que se deben revisar, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, puede no ser necesario que el líder del encargo revise las comunicaciones entre el equipo del encargo y la dirección en el transcurso normal del encargo.

Utilización del trabajo de un experto externo del profesional ejerciente (Ref: Apartado 49)

A108. El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada, y la utilización por el profesional ejerciente del trabajo de un experto externo del profesional ejerciente no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el profesional ejerciente que utiliza el trabajo de un experto externo del profesional ejerciente, habiéndose atendido a lo dispuesto en esta NIAS, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del profesional ejerciente, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia adecuada.

A109. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 49 de esta NIAS variarán en función de las circunstancias. Las

consideraciones relevantes pueden incluir:

- La significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto del encargo (véanse también los apartados A110-A111).
- La naturaleza de la información o las informaciones a revelar con la que está relacionado el trabajo de dicho experto.
- Los riesgos de incorrección material en la información sobre sostenibilidad (en un encargo de seguridad razonable) o la información en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (en un encargo de seguridad limitada) con la que está relacionado el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento y la experiencia del profesional ejerciente en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto.

A110. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto externo del profesional ejerciente, puede resultar adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos en el apartado 49 en la etapa de aceptación o continuidad del encargo. Esto es especialmente aplicable cuando el trabajo del experto externo del profesional ejerciente se vaya a integrar completamente con el trabajo del resto del personal y cuando el trabajo del experto externo del profesional ejerciente vaya a ser utilizado en las fases iniciales del encargo, por ejemplo, durante la planificación inicial y los procedimientos sobre el riesgo.

A111. La competencia, capacidad y objetividad de un experto externo del profesional ejerciente son factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado para los fines del profesional ejerciente. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto del profesional ejerciente puede proceder de diversas fuentes.

Ejemplos:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros profesionales ejercientes o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- El conocimiento de si el trabajo de dicho experto está o no sujeto a normas técnicas de ejecución o a otros requerimientos profesionales o sectoriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones profesionales o asociaciones sectoriales y normas de acreditación de un organismo de habilitación.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.

A112. La evaluación de si las amenazas a la objetividad están a un nivel aceptable puede depender de la función del experto externo del profesional ejerciente y de la significatividad de su trabajo en el contexto del encargo. En algunos casos, puede no ser posible eliminar las circunstancias que originan amenazas o aplicar salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable, por ejemplo, si el experto externo del profesional ejerciente propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información sobre sostenibilidad.

A113. Al evaluar la objetividad del experto externo del profesional ejerciente, puede ser pertinente:

- Indagar también ante la parte o partes apropiadas sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tengan la parte o partes apropiadas con el profesional ejerciente y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
- Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Los intereses y relaciones que puede resultar pertinente discutir con el experto incluyen:
 - Intereses financieros.
 - Relaciones de negocio y personales.
 - Prestación de otros servicios por dicho experto.

En algunos casos, también puede ser adecuado que el profesional ejerciente obtenga una manifestación escrita del experto externo del profesional ejerciente sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que ese experto tenga conocimiento.

A114. Tener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto externo del profesional ejerciente permite a este último:

- (a) Acordar con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, el alcance (incluida la materialidad a aplicar) y los objetivos del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente.
- (b) Conocer las hipótesis, los datos y los métodos, así como los modelos, según sea aplicable, que utiliza el experto del profesional ejerciente, 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 profesional ejerciente.

A115. Puede resultar adecuado para el acuerdo del profesional ejerciente con el experto externo del profesional ejerciente incluir también cuestiones como las siguientes:

- Las funciones y responsabilidades respectivas del profesional ejerciente y del experto.
- La naturaleza, momento de realización y extensión de la comunicación entre el profesional ejerciente y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto.
- La necesidad de que el experto del profesional ejerciente cumpla los requerimientos de confidencialidad.

A116. Las siguientes cuestiones pueden ser pertinentes al evaluar lo adecuado del trabajo del experto externo para los fines del profesional ejerciente.

- 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.

Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente (Ref: Apartados 51–54)

A117. Al planificar y ejecutar el trabajo, el profesional ejerciente puede tener previsto utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente. El profesional ejerciente aplica su juicio profesional para determinar si el trabajo de otro profesional ejerciente es relevante y adecuado para los fines del encargo, así como la naturaleza y extensión con la que se puede utilizar dicho trabajo teniendo en cuenta las circunstancias. La extensión de los procedimientos del profesional ejerciente para evaluar el trabajo de otro profesional ejerciente, de conformidad con el apartado 51, se ve influido por:

- La significatividad general del trabajo para el encargo del profesional ejerciente. Por ejemplo, cuanto mayor sea la significatividad de la información a revelar para la cual el profesional ejerciente tiene previsto obtener evidencia utilizando el trabajo de otro profesional ejerciente sobre la información sobre sostenibilidad en general, más extensos serán probablemente los procedimientos del profesional ejerciente, incluida la comunicación con otro profesional ejerciente y la determinación de si es necesario revisar documentación adicional del trabajo de ese profesional ejerciente de conformidad con el párrafo 54; y
- la capacidad del profesional ejerciente de tener acceso a otro profesional ejerciente y a su trabajo, por ejemplo, cuando el trabajo del otro profesional ejerciente se refiere a información de fuera del límite organizativo de la entidad. Cuanto más abajo de la cadena de valor de la entidad se encuentre esa información, menor será la probabilidad de que la dirección de la entidad o el profesional ejerciente puedan influir en el acceso al trabajo de otro profesional ejerciente. El apartado A125 explica algunas circunstancias en las que puede surgir una limitación al alcance relacionada con la utilización del trabajo de otro profesional ejerciente.

A118. Si bien los apartados A108-A116 proporcionan orientación sobre la utilización del trabajo un experto externo del profesional ejerciente, también pueden ser útiles cuando se utiliza el trabajo de otro profesional ejerciente, en particular, las consideraciones descritas en los apartados A109 y A116.

A119. Los requerimientos de ética aplicables generalmente especificarán los requerimientos de independencia aplicables al trabajo de otro profesional ejerciente. El grado en que las políticas o procedimientos sustentan la independencia del otro profesional ejerciente, así como el grado de competencia del otro profesional ejerciente son especialmente importantes para determinar si se puede utilizar el trabajo del otro profesional ejerciente, así como, en su caso, la naturaleza y extensión de dicha utilización que resulta apropiada teniendo en cuenta las circunstancias. Indagar ante otro profesional ejerciente acerca de sus políticas o procedimientos que tratan la independencia y la competencia y capacidad puede ayudar al profesional ejerciente a evaluar si el otro profesional ejerciente es independiente y tiene la competencia necesaria para los fines del profesional ejerciente.

A120. Los recursos descritos en el apartado A111 relativos al trabajo de un experto del profesional ejerciente pueden ser también aplicables en la evaluación de la competencia y capacidad de otro profesional ejerciente. Cuando otro profesional ejerciente es otra firma de dentro de la red del profesional ejerciente y está sujeta a unos requerimientos comunes de la firma o utiliza los mismos servicios de la firma, el profesional ejerciente puede contar con dichos requerimientos, por ejemplo, aquellos que tratan la formación o la contratación, o que requieren la utilización de metodologías comunes y las correspondientes herramientas de implementación.

A121. La evaluación de si la naturaleza, el alcance y los objetivos de ese profesional ejerciente son adecuados para los fines del profesional ejerciente puede incluir la obtención de conocimiento de:

- la naturaleza del encargo y si presenta un propósito racional;
- los criterios aplicables;
- el alcance del encargo, incluida la materialidad;
- si el encargo es un encargo de seguridad limitada o de seguridad razonable; y
- si el trabajo realizado se ve sustentado por políticas o procedimientos de la firma diseñados para tratar la gestión de la calidad.

A122. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede solicitar a otro profesional ejerciente que comunique incluyen:

- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables al encargo, incluidos los relativos a la independencia y competencia profesional.
- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la información sobre sostenibilidad.
- Una lista de las incorrecciones no corregidas identificadas por el otro profesional ejerciente durante el encargo que no son claramente poco significativas.
- Indicadores de posibles sesgos en la preparación de la información relevante.
- Una descripción de cualquier deficiencia significativa identificada en el control interno identificado por el otro profesional ejerciente durante el encargo.
- Otras cuestiones significativas que el otro profesional ejerciente ha comunicado o espera comunicar a la entidad, incluidos fraudes o indicios de fraude.
- Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la información sobre sostenibilidad, o sobre la que el otro profesional ejerciente desee llamar la atención del equipo del encargo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el otro profesional ejerciente a la entidad.
- Los hallazgos globales del otro profesional ejerciente, sus conclusiones u opinión.

A123. Si el profesional ejerciente determina que las comunicaciones del otro profesional ejerciente no son adecuadas para sus fines, este puede considerar, por ejemplo:

- si se puede obtener más información del otro profesional ejerciente (por ejemplo, a través de discusiones o reuniones adicionales);
- si revisar documentación adicional del otro profesional ejerciente que puede proporcionarle más información;
- si es posible que sea necesario que el equipo del encargo aplique procedimientos adicionales; o
- si existen reservas acerca de la competencia o capacidad del profesional ejerciente.

A124. La determinación por el profesional ejerciente de si revisar documentación adicional del otro profesional ejerciente puede incluir la consideración de:

- la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el otro

profesional ejerciente;

- la competencia y capacidad del otro profesional ejerciente y
- los juicios significativos aplicados por el otro profesional ejerciente y sus hallazgos o conclusiones acerca de cuestiones que son materiales para la información sobre sostenibilidad.

A125. Existe una limitación al alcance cuando el profesional ejerciente no puede:

- (a) obtener evidencia del trabajo de otro profesional ejerciente que sea adecuada a los fines del profesional ejerciente y
- (b) obtener evidencia suficiente y adecuada, a través de procedimientos alternativos, acerca de la información a revelar para la que el profesional ejerciente tiene previsto utilizar el trabajo del otro profesional ejerciente como evidencia.

En dichas circunstancias, el profesional ejerciente considera las implicaciones para el encargo y el informe de aseguramiento de conformidad con el apartado 165.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 55)

A126. En la determinación de si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna a efectos del encargo, un primer aspecto a considerar es si la naturaleza y el alcance planificados del trabajo que ha sido realizado, o que se prevé realizar, por la función de auditoría interna es relevante para el enfoque del encargo del profesional ejerciente.

A127. El grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan su objetividad, así como el grado de competencia de la función son especialmente importantes para determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, así como, en su caso, la naturaleza y extensión de dicha utilización que resulta apropiada teniendo en cuenta las circunstancias.

A128. Entre los factores que pueden influir en la evaluación por el profesional ejerciente de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:

- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como valoraciones de riesgos, programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y extensión sea acorde con el tamaño y las circunstancias de una entidad.
- Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, tales como las políticas y procedimientos que serían aplicables a una función de auditoría interna (como las que se refieren al liderazgo, recursos humanos y realización del encargo) o requerimientos de control de calidad establecidos por los correspondientes organismos profesionales para los auditores internos. Dichos organismos pueden también establecer otros requerimientos apropiados tales como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

Seguimiento y corrección (Ref: Apartado 58)

A129. Al considerar la información comunicada por la firma a través de su proceso de seguimiento y corrección y cómo puede afectar al encargo, el líder del encargo puede considerar las medidas correctoras diseñadas e implementadas por la firma para tratar deficiencias identificadas y, en la medida en que sea relevante dada la naturaleza y las circunstancias del encargo, comunicarlas al equipo del encargo. El líder del encargo puede también considerar si son necesarias medidas

correctoras adicionales en el encargo. Por ejemplo, el líder del encargo puede determinar que:

- se requiere un experto del profesional ejerciente; o
- que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión necesitan ser reforzados en un área del encargo en la que se han identificado deficiencias.

Si una deficiencia identificada no afecta a la calidad del encargo (por ejemplo, si está relacionada con un recurso tecnológico que el equipo del encargo no ha utilizado) es posible que no se requieran medidas adicionales.

A130. Una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de aseguramiento no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias

Fraude (Ref: Apartado 59)

A131. 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 y los controles sobre su preparación y conservación, en su caso. Debido a las características del fraude, el escepticismo del profesional ejerciente 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. El apartado A296 proporciona ejemplos de incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad debidas a fraude. Los apartados 116L, 116R y 117-118 tratan las respuestas al fraude o a la existencia de indicios de fraude que se requieren al profesional ejerciente.

Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 60)

A132. Los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que se informe sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al nivel adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la parte responsable, con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad. En estas circunstancias, los problemas considerados por el profesional ejerciente pueden ser complejos y puede considerarse adecuado obtener asesoramiento jurídico.

A133. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:

- (a) requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento; y
- (b) establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

A134. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

- (a) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente lo haga;
- (b) el profesional ejerciente ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables; o
- (c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A135. La información sobre el incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias o con los requerimientos de ética aplicables, puede incluir incumplimientos de disposiciones legales y reglamentarias que el profesional ejerciente detecta o que llegan a su conocimiento al realizar el encargo, pero que pueden no afectar a la información sobre sostenibilidad. De conformidad con esta NIAS, no se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá de las que afectan a la información sobre sostenibilidad. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables, se puede esperar que el profesional ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a dichos incumplimientos. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A136. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según los requerimientos de ética aplicables.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad y con otros
(Ref: Apartado 62)

A137. Algunas cuestiones significativas que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad u otros incluyen:

- Fraude o indicios de fraude o incumplimientos o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
- Deficiencias identificadas en el control interno.
- Sesgo de la dirección en la preparación de la información sobre sostenibilidad.
- Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito.
- Incorrecciones materiales en la información sobre sostenibilidad o en otra información que la dirección ha rehusado corregir.
- Dificultades significativas encontradas durante el encargo.

A138. 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.

A139. 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 profesional ejerciente 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 profesional ejerciente por parte de la dirección.

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

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A140. Un profesional ejerciente del sector público puede estar obligado a informar sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al poder legislativo u otro órgano de gobierno o bien a informar sobre ellos en su informe.

Documentación

Requerimientos generales de documentación

Estructura, contenido y extensión de la documentación del encargo (Ref: Apartados 63-65)

A141. Profesional ejerciente experimentado en aseguramiento sobre sostenibilidad se refiere a una persona (tanto interna como externa a la firma) que tiene experiencia práctica en aseguramiento sobre sostenibilidad y un conocimiento razonable de:

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

A142. La preparación oportuna de documentación del encargo suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad del encargo de aseguramiento y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe del profesional ejerciente se finalice. La documentación del encargo preparada después de haberse realizado el trabajo del encargo de aseguramiento será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realiza el trabajo.

A143. La estructura, contenido y extensión de la documentación del encargo dependerá de factores tales como:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.
- El alcance del encargo de aseguramiento y la naturaleza de los procedimientos a aplicar. Por ejemplo, la extensión de la documentación del encargo sería generalmente menor.
 - En un encargo de seguridad limitada, en comparación con un encargo de seguridad razonable.
 - Cuando el alcance del encargo de aseguramiento incluye solo ciertas partes, en lugar de la totalidad, de la información sobre sostenibilidad.
- La extensión de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (en un encargo de seguridad limitada) o los riesgos identificados y valorados de incorrección material (en un encargo de seguridad razonable).
- La significatividad de la evidencia obtenida.
- La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
- La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte evidente de la documentación del encargo o de la evidencia obtenida.
- La metodología de aseguramiento y las herramientas utilizadas.

A144. Juzgar la significatividad de una cuestión requiere un análisis objetivo de los hechos y de las circunstancias. Como ejemplos de cuestiones significativas cabe señalar:

- Cuestiones que dan lugar a mayores riesgos valorados de incorrección material (en un encargo de seguridad razonable).
- Los resultados de los procedimientos que indiquen que la información sobre sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales o, en un encargo de seguridad razonable, la necesidad de revisar la anterior valoración de los riesgos de incorrección material realizada por el profesional ejerciente y las respuestas de éste a dichos riesgos.
- Las circunstancias que ocasionen al profesional ejerciente dificultades significativas para la aplicación de los procedimientos necesarios.
- Los hallazgos que pudieran dar lugar a una conclusión de aseguramiento modificada o a la introducción de un párrafo de énfasis en el informe de aseguramiento.

A145. Un factor importante para la determinación de la estructura, contenido y extensión de la documentación del encargo sobre cuestiones significativas es el grado en que se ha aplicado el juicio profesional en la realización del trabajo y en la evaluación de los resultados. La documentación del encargo sobre los juicios profesionales, cuando sean significativos, sirve para explicar las conclusiones del profesional ejerciente y para reforzar la calidad del juicio.

A146. Algunas circunstancias en las que es adecuado preparar documentación del encargo relativa a la aplicación de juicio profesional incluyen cuestiones y juicios que son significativos para:

- Las bases para las conclusiones del profesional ejerciente cuando un requerimiento establezca que el profesional ejerciente “considerará” determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- Las bases para la conclusión del profesional ejerciente sobre la razonabilidad de los juicios (por ejemplo, la razonabilidad de las estimaciones significativas).

- Las bases para las conclusiones del profesional ejerciente sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional como respuesta a condiciones identificadas durante la realización del encargo de aseguramiento que llevaron al profesional ejerciente a considerar que el documento podía no ser auténtico.

A147. No es necesario ni práctico documentar todas las cuestiones que el profesional ejerciente tuvo en consideración, ni todos los juicios profesionales formulados en un encargo. Además, no es necesario que el profesional ejerciente documente de forma separada (por ejemplo, mediante una lista de verificación) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo del encargo de aseguramiento.

A148. El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo realizado no implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya evidencia de la revisión. Sin embargo, el requerimiento comporta documentar el trabajo que se revisó, quién revisó dicho trabajo y la fecha de la revisión.

A149. La documentación de las discusiones sobre cuestiones significativas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros no se limita a los registros preparados por el profesional ejerciente, sino que puede incluir otros registros adecuados, como actas de reuniones preparadas por el personal de la entidad y aprobadas por el profesional ejerciente. Otras personas con las cuales el profesional ejerciente puede discutir cuestiones significativas pueden incluir a otro personal de la entidad y terceros, como personas que proporcionen asesoramiento profesional a la entidad.

Compilación del archivo final del encargo (Ref: Apartado 66)

A150. La NIGC 1 (o requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NIGC 1) requiere que las firmas establezcan un objetivo de calidad que trate la compilación de la documentación del encargo oportunamente después de la fecha del informe del encargo. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento.

A151. La finalización de la compilación del archivo final del encargo después de la fecha del informe de aseguramiento es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, se pueden hacer cambios en la documentación del encargo durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

- La eliminación o descarte de documentación reemplazada.
- La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.
- El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.
- La documentación de la evidencia que el profesional ejerciente haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de aseguramiento.

A152. La NIGC 1 requiere que las firmas establezcan un objetivo de calidad que trate la conservación y retención de la documentación de los encargos para las necesidades de la firma y para cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias, los requerimientos de ética aplicables o las normas profesionales. El plazo de conservación en el caso de encargos de aseguramiento es, por lo general, como mínimo de cinco años a partir de la fecha del informe de aseguramiento.

Documentación relativa a la gestión de la calidad (Ref: Apartado 68)

A153. Al tratar las circunstancias que pueden poner en riesgo alcanzar la calidad del encargo, la aplicación del escepticismo profesional por el profesional ejerciente y la consideración de la documentación del encargo al respecto por el profesional ejerciente pueden ser importantes. Por ejemplo, si el líder del encargo obtiene información que podría haber llevado a la firma a rehusar el encargo (véase el apartado 28), la documentación del encargo puede incluir explicaciones del modo en que el equipo del encargo trató la circunstancia.

Condiciones previas para un encargo de aseguramiento

Determinación de si concurren las condiciones previas

Obtención de un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo (Ref: Apartado 69)

A154. El conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente, tal como se define en el apartado 17(j), puede diferir en la naturaleza y ser menor en extensión que el requerido para la realización del encargo, y puede incluir:

- Si existen diferentes grados de seguridad para diferente información a revelar, por ejemplo:
 - Una seguridad limitada para la información a revelar relacionada con el tema social y una seguridad razonable relacionada con el tema medioambiental.
 - Una seguridad limitada para la información a revelar sobre los riesgos y oportunidades relacionados con el tema social y una seguridad razonable sobre el proceso para preparar la información a revelar relativa al tema social.
- El modo en el que los criterios aplicables fueron seleccionados o desarrollados.
- Si la información sobre sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento no es toda la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar, las razones para ello.
- El modo en el que se va a presentar la información sobre sostenibilidad, por ejemplo, si se va a incluir en un documento legal o en un informe separado.
- Otras cuestiones, por ejemplo, hechos, transacciones, condiciones y prácticas que puedan tener un efecto significativo sobre el encargo de aseguramiento.

A155. Cuando se obtiene el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo, pueden llegar al conocimiento del profesional ejerciente cuestiones que pueden ser relevantes para la determinación de si concurren las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, tales como:

- La cuestión sobre sostenibilidad es compleja y diversa, y la información a revelar es más cualitativa que cuantitativa o más prospectiva que histórica.

- El proceso de la entidad para preparar la información sobre sostenibilidad u otros componentes del sistema de control interno de la entidad relevantes para la preparación de la información sobre sostenibilidad no parecen estar completamente desarrollados.
- Los criterios comprenden solo aspectos de un marco (es decir no el marco completo), se han seleccionado de numerosos marcos o incluyen criterios desarrollados por la entidad.
- La información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar solo cubre una parte de la información sobre la que razonablemente se podría informar en las circunstancias.
- El alcance propuesto del encargo de aseguramiento está limitado a ciertas cuestiones sobre sostenibilidad y ha sido determinado por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad (es decir, puede existir sesgo de la dirección en la selección de las cuestiones sobre sostenibilidad que están dentro del alcance del encargo de aseguramiento).

Obtención de un conocimiento preliminar de la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar (Ref: Apartado 69(a))

A156. Para obtener un conocimiento preliminar de la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar, el profesional ejerciente puede considerar si los temas y aspectos sobre temas sobre los que se va a informar y los límites de la información han sido o van a ser determinados por la dirección a través de un proceso adecuado.

A157. El proceso de la entidad para identificar y seleccionar temas y aspectos sobre temas sobre los que se va a informar puede establecerlo la dirección o puede establecerse siguiendo los requerimientos de un marco de información sobre sostenibilidad. Dicho proceso puede denominarse «proceso para la identificación de temas sobre los que informar»; «evaluación de la materialidad» o «proceso de materialidad», entre otros términos. Sin embargo, el concepto de materialidad en este sentido no es el mismo que la materialidad del profesional ejerciente. A efectos de esta NIAS, la materialidad únicamente se refiere a un límite de significatividad para la toma de decisiones de los usuarios que el profesional ejerciente considera en relación con las incorrecciones potenciales e identificadas en las circunstancias del encargo (véase el apartado 91).

Obtención de un conocimiento preliminar del alcance del encargo de aseguramiento propuesto (Ref: Apartado 69(b))

A158. El alcance del encargo de aseguramiento se puede extender a toda la información sobre la que se espera que la entidad va a informar (por ejemplo, el informe de sostenibilidad de la entidad) o solo a una parte de ella (por ejemplo, puede limitarse a información a revelar específica como aseguramiento de indicadores clave de resultado para tasas de reciclaje de productos). El alcance del encargo de aseguramiento propuesto puede también abarcar el límite de la información cubierto por la información sobre sostenibilidad sobre la que se va a informar o, en algunas jurisdicciones, entidades, operaciones o instalaciones dentro de los límites de la información.

A159. El límite de la información que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento puede ser establecido por disposiciones legales, reglamentarias o requerimientos profesionales, o puede determinarlo la parte o las partes apropiadas. Para obtener el conocimiento preliminar acerca del alcance del encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar si el límite o los límites de la información:

- Se refieren a la entidad, a múltiples entidades, a la cadena o las cadenas de valor de la entidad y a jurisdicciones, actividades, operaciones, localizaciones o instalaciones específicas.
- Se extiende más allá del control operativo de la entidad.
- Está establecido en los criterios marco o en los criterios desarrollados por la entidad.
- Es congruente entre diferentes temas, aspectos sobre temas o información a revelar y, de no ser así, si dicha incongruencia es adecuada sobre la base de los criterios aplicables.

Adecuación de las funciones y responsabilidades (Ref: Apartado 70(a))

A160. Las tres partes de un encargo de aseguramiento son:

- (a) la parte contratante;
- (b) el profesional ejerciente y
- (c) los usuarios a quienes se destina el informe.

A161. Si el encargo no presenta al menos tres partes, no es posible que satisfaga todos los elementos de un encargo de aseguramiento según el *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento*. La respuesta del profesional ejerciente incluirá:

- Pedir a la parte contratante que cambie los términos del encargo para que refleje una relación entre tres partes.
- Llevar a cabo el encargo como un encargo de consultoría.
- Llevar a cabo un encargo de procedimientos acordados o rehusar al encargo.

Base razonable para la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 70(a))

A162. Para evaluar si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, tienen una base razonable para la información sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente puede considerar si existe un proceso formal con controles sólidos que permitan la preparación de la información sobre sostenibilidad que esté libre de incorrección material. Lo que constituye una base razonable dependerá de la naturaleza de las cuestiones sobre sostenibilidad que trata la información sobre sostenibilidad y de otras circunstancias del encargo.

A163. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente que existen deficiencias en el proceso de la dirección para preparar la información sobre sostenibilidad que no está dentro del alcance propuesto del encargo de aseguramiento y que, por lo tanto, es otra información, ello puede ser indicativo de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, no tienen una base razonable para presentar esa información. En estas circunstancias, las implicaciones de los requerimientos de esta norma para la otra información (véanse los apartados 156-158) tendrán un impacto en la aceptación del encargo propuesto por el profesional ejerciente.

Cuestiones sobre sostenibilidad adecuadas (Ref: Apartado 71)

A164. Si las cuestiones sobre sostenibilidad que están dentro del alcance del encargo son o no adecuadas no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una información sobre sostenibilidad no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa. En consecuencia, la existencia de cuestiones

sobre sostenibilidad no adecuadas para un encargo de seguridad razonable no se puede subsanar cambiando el encargo a un encargo de seguridad limitada.

A165. Para evaluar si las cuestiones sobre sostenibilidad son adecuadas, y si se puede obtener evidencia suficiente y adecuada, el profesional ejerciente puede considerar cuestiones como las características de las cuestiones sobre sostenibilidad (es decir, el grado en que son cualitativas frente a cuantitativas, de hecho frente a cuestiones de juicio, históricas frente a prospectivas y relativas a un momento determinado o si cubren un periodo) así como el límite de la información.

Adecuación y disponibilidad de criterios (Ref: Apartado 72)

Criterios adecuados para solo una parte de las cuestiones sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 72(a))

A166. Si no existen criterios adecuados para toda la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento, pero el profesional ejerciente puede identificar una o más revelaciones en la información sobre sostenibilidad para las cuales los criterios son adecuados, se puede realizar el encargo de aseguramiento con respecto a esa información a revelar.

Fuentes de los criterios (Ref: Apartado 72(b))

A167. Los criterios pueden ser:

- (a) Criterios marco, es decir:
 - (i) estar plasmados en disposiciones legales o reglamentarias;
 - (ii) haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente;
 - (iii) haber sido desarrollados por un colectivo que no sigue un proceso establecido y transparente;
 - (iv) estar publicados en revistas o libros académicos;
 - (v) haber sido desarrollados para su venta con derechos de propiedad;
- (b) criterios desarrollados por la entidad o
- (c) una combinación de criterios marco y criterios desarrollados por la entidad.

A168. Para evaluar las fuentes de los criterios, el profesional ejerciente puede considerar si la entidad identificó y seleccionó criterios de uno o más marcos o desarrolló algunos a todos los criterios.

A169. Cuando los criterios se seleccionan entre múltiples marcos o se van a utilizar criterios desarrollados por la entidad, la evaluación por el profesional ejerciente de la adecuación de los criterios puede ser más extensa y el profesional ejerciente puede necesitar considerar la subjetividad o la posibilidad de sesgo de la dirección en la selección o desarrollo de los criterios.

A170. Se presume que los criterios marco plasmados en disposiciones legales o reglamentarias o que han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente son adecuados en ausencia de indicaciones de lo contrario. Sin embargo, si los criterios marco establecen principios y conceptos acerca de la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad, pero carecen de la especificidad necesaria en las circunstancias de la entidad, para ser relevantes o completos, esos criterios no son adecuados por si solos. En tales casos, puede ser necesario complementar dichos criterios con criterios adicionales de un marco o criterios desarrollados por la entidad para:

- Ser lo suficientemente prescriptivos acerca del alcance de las cuestiones sobre sostenibilidad a tratar en la información sobre sostenibilidad.
- Tratar el sector de la entidad o la jurisdicción en la que esta opera u otros factores pertinentes a la información sobre sostenibilidad sobre la que se va a informar.
- Evitar descripciones vagas de expectativas o juicios.

A171. El profesional ejerciente puede considerar el proceso seguido por la entidad para identificar los criterios marco o para desarrollar criterios desarrollados por la entidad, incluido si ese proceso:

- Trata la finalidad de la información sobre sostenibilidad.
- Es transparente.
- Implica la participación de los usuarios a quienes se destina el informe o de sus representantes para identificar sus necesidades de información para la toma de decisiones.
- Evalúa la adecuación de los criterios, incluido el modo en el que los criterios se aplicarán según las circunstancias de la entidad.
- Proporciona motivos adecuados para la utilización de los criterios.
- Considera si los criterios son adecuadamente específicos con respecto al modo en el que las cuestiones sobre sostenibilidad deben ser medidas o evaluadas.

Características de unos criterios adecuados (Ref: Apartado 72(c))

A172. En el contexto del juicio profesional, se requiere que los criterios adecuados permitan una evaluación o medición de las cuestiones sobre sostenibilidad razonablemente congruente. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. La adecuación de los criterios depende del contexto, es decir, se determina en el contexto de las circunstancias del encargo. Incluso para la misma información sobre sostenibilidad pueden existir distintos criterios que producirán diferentes resultados. Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:

- (a) Relevancia: Unos criterios relevantes dan como resultado una información sobre sostenibilidad que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.
- (b) Integridad: Unos criterios son completos cuando la información sobre sostenibilidad, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes de los que razonablemente se podría esperar que afecten a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe tomadas basándose en esa información sobre sostenibilidad. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.
- (c) Fiabilidad: Unos criterios fiables permiten una medición o evaluación razonablemente congruentes de las cuestiones sobre sostenibilidad cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.
- (d) Neutralidad: Unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre sostenibilidad libre de sesgo, según corresponda en función de las circunstancias del encargo; y
- (e) Comprensibilidad: Unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre sostenibilidad que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender.

A173. La importancia relativa de cada una de las características de los criterios en un encargo concreto es cuestión de juicio profesional.

A174. Si los criterios no son adecuados, ello no puede subsanarse cambiando el grado de seguridad. Es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

Consideraciones específicas para la determinación de la adecuación de los criterios para información cualitativa

A175. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede determinar que los criterios para información cualitativa no son adecuados. Por ejemplo, no se presentan todas las características de los criterios adecuados porque los criterios carecen de especificaciones o no existen para la información cualitativa. En estas circunstancias, el profesional ejerciente puede considerar:

- Solicitar a la entidad que desarrolle criterios adecuados.
- Solicitar a la entidad que no presente la información que resultaría de aplicar el criterio inadecuado, pero si la entidad decide presentar esa información, identificarla claramente como otra información que no está dentro del alcance del encargo de aseguramiento y aplicar procedimientos de conformidad con los apartados 154-159.
- Si la información puede inducir a error y el impacto en la aceptación o continuidad del encargo.
- El impacto sobre la conclusión de aseguramiento.

Consideraciones específicas para la determinación de la adecuación de los criterios para los procesos, sistemas y controles

A176. Si la información sobre sostenibilidad acerca de procesos, sistemas y controles está sujeta al encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar si los criterios abarcan lo siguiente:

- (a) Si la conclusión de aseguramiento cubre la descripción de los procesos, sistemas o controles:
 - (i) los objetivos de control y los controles diseñados para alcanzarlos;
 - (ii) los procedimientos y registros, dentro de la tecnología de la información y los manuales de sistemas, por los que las cuestiones sobre sostenibilidad y los hechos y las condiciones significativos relevantes para que la información sobre sostenibilidad se registre, procese, corrija de ser necesario y se transfiera a la información sobre sostenibilidad presentada.
- (b) Si la conclusión de aseguramiento cubre la adecuación del diseño de los procesos, sistemas o controles:
 - (i) la identificación de los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de los procesos, sistemas o controles; y
 - (ii) si los controles identificados en esa descripción, si operan del modo descrito, proporcionarían una seguridad razonable acerca de la consecución de los objetivos de control.
- (c) Si la conclusión de aseguramiento cubre la eficacia operativa de los procesos, sistemas o controles, si los controles se aplicaron congruentemente como fueron diseñados durante todo

el periodo especificado. Consideraciones específicas para la determinación de la adecuación de los criterios para el resultado

A177. Para evaluar si los criterios para evaluar el resultado de la entidad son adecuados, el profesional ejerciente puede considerar si los criterios abarcan:

- (a) mediciones o referencias utilizadas para establecer los propósitos, los indicadores clave de resultado, los compromisos u otras metas sobre los que el resultado va a ser medido; y
- (b) métodos de medición o evaluación del resultado de la entidad.

Consideraciones específicas para la determinación de la adecuación de los criterios para información prospectiva

A178. Para evaluar si los criterios a aplicar para la preparación de la información prospectiva de la entidad son adecuados, el profesional ejerciente puede considerar si los criterios abarcan:

- (a) la base de las hipótesis a realizar y la naturaleza, las fuentes y la extensión de la incertidumbre inherente a esas hipótesis; y
- (b) los métodos de medición o evaluación a utilizar para la información sobre sostenibilidad prospectiva que se van a preparar sobre la base de las hipótesis indicadas en (a).

Relevancia de los criterios (Ref: Apartado 72(c)(i))

A179. Para evaluar si los criterios son relevantes, el profesional ejerciente puede considerar si los criterios:

- (a) Dan como resultado una información sobre sostenibilidad que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.
- (b) Fueron desarrollados, por la entidad o por un tercero, a través de un proceso centrado en la identificación o evaluación de si la información sobre sostenibilidad facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe, incluyendo los tipos de decisiones generales que se espera que los usuarios a quienes se destina el informe tomen basándose en la finalidad de la información sobre sostenibilidad.
- (c) Tratan el grado de incertidumbre inherente a la medición o evaluación al aplicar los criterios en las circunstancias del encargo, incluido si la información sobre sostenibilidad sujeta a un alto grado de incertidumbre inherente a la medición o evaluación se acompañará de información a revelar que haga que la naturaleza y extensión de la incertidumbre sea clara.
- (d) Especifican el nivel de desagregación o de agregación de la información o incluyen principios para la determinación de un nivel adecuado de agregación o desagregación en determinadas circunstancias.
- (e) Son congruentes con aquellos que generalmente se consideran adecuados en el contexto del sector o industria de la entidad o si existen motivos justificados para no utilizar dichos criterios (por ejemplo, la entidad desarrolla criterios más relevantes).
- (f) Permiten la omisión de información a revelar sobre sostenibilidad solo en las circunstancias que sea adecuado omitirla. Por ejemplo, los criterios pueden permitir que la entidad excluya cierta información a revelar si:
 - (i) Los procesos de información no son todavía maduros, de forma que la información

es incompleta o no está disponible, y los criterios requieren que se informe de este hecho y los motivos para omitir la información a revelar.

- (ii) La información a revelar no es aplicable a las circunstancias de la entidad.
 - (iii) Existen restricciones legales que prohíben la revelación de la información.
 - (iv) En circunstancias extremadamente poco frecuentes, la información es confidencial o cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de revelarla superarían los beneficios de hacerlo, como en el caso de información que podría perjudicar una investigación sobre un acto ilegal o presuntamente ilegal.
- (g) Son específicas para los temas y aspectos sobre los temas que producirían información que facilita la toma de decisiones por los usuarios a quienes se destina el informe, como si los criterios sobre:
- (i) procesos, sistemas o controles incluyen, por ejemplo, objetivos de control para evaluar la adecuación de su diseño (véase también el apartado A176);
 - (ii) los resultados incluyen los propósitos, los indicadores clave de resultado, los compromisos o las metas sobre los cuales se mide el resultado y los métodos de medición o evaluación de dicho resultado (véase también el apartado A177);
 - (iii) la información prospectiva incluye la base para la evaluación de la razonabilidad de las hipótesis subyacentes y los métodos de preparación que se basan en esas hipótesis (véase también el apartado A178); o
 - (iv) la información histórica incluye métodos de medición o evaluación de las actividades de la entidad.

A180. Las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe pueden referirse a:

- (a) el impacto de las cuestiones sobre sostenibilidad en la entidad, que puede denominarse como materialidad financiera;
- (b) el impacto de la entidad en las cuestiones sobre sostenibilidad que puede denominarse como materialidad del impacto; o
- (c) ambos efectos, lo cual los criterios aplicables pueden denominar «doble materialidad» en el contexto de la identificación de temas o aspectos sobre temas a incluir en la información sobre sostenibilidad (véase el apartado A157).

Integridad de los criterios (Ref: Apartado 72(c)(iii))

A181. Para evaluar la integridad de los criterios, incluidos los criterios desarrollados por la entidad para interpretar o complementar cualquier criterio marco utilizado, el profesional ejerciente puede considerar si tratan:

- Temas o aspectos sobre temas que cabe razonablemente esperar que afectarían a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe, o que no pueden ser fácilmente medidos o evaluados como otros temas o aspectos sobre temas.
- La base para los juicios significativos aplicados para la preparación de la información sobre sostenibilidad.
- La fuente de las incertidumbres inherentes significativas al aplicar los criterios.
- El límite o los límites de la información.

Fiabilidad de los criterios (Ref: Apartado 72(c)(iii))

A182. Para evaluar si los criterios son fiables, el profesional ejerciente puede considerar:

- Si las medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad se pueden llevar a cabo con el grado de precisión necesario para ser relevantes en las circunstancias del encargo.
- Si los criterios se basan en definiciones poco o nada ambiguas.
- Si aplicar los criterios permite una medida o evaluación razonablemente congruente de las cuestiones sobre sostenibilidad cuando son utilizados en circunstancias similares por distintas partes.
- Las fuentes de los criterios y los procesos utilizados para desarrollarlos.

Neutralidad de los criterios (Ref: Apartado 72(c)(iv))

A183. Para evaluar si los criterios son neutrales, el profesional ejerciente puede considerar si los criterios:

- Requieren una revelación equilibrada de información favorable y desfavorable y no están sujetos a sesgo de la dirección mediante la exclusión de cualquier tema o aspecto sobre tema solo sobre la base de que puedan dar mala imagen de la entidad.
- No producen información que induce a error en la interpretación de la información sobre sostenibilidad a los usuarios a quienes se destina el informe.
- Son congruentes entre periodos de información, salvo si existe una base razonable para el cambio.
- Tratan el modo en el que se presenta y revela la información para reducir la posibilidad de sesgo de la dirección.
- Son desarrollados por la entidad (por ejemplo, pueden estar sujetos a sesgo de la dirección).

A184. Cuando los criterios no son congruentes con periodos de información anteriores, la presentación de informes puede considerar si:

- La entidad tiene una base razonable para el cambio, por ejemplo, la entidad puede estar desarrollando y mejorando el proceso para la preparación de la información sobre sostenibilidad y los criterios desarrollados por la entidad pueden haberse cambiado para reflejar enfoques más adecuados o modernos, datos o métodos.
- Se informa de la base para el cambio y se explica suficientemente en la información sobre sostenibilidad.
- Los criterios son diferentes de los utilizados generalmente en el sector o industria de la entidad, ya que ello puede ser indicativo de sesgo de la dirección.
- El cambio produce información que siempre es positiva (por ejemplo, la dirección cambia de criterio cada año, para que el resultado parezca más positivo).

Comprensibilidad de los criterios (Ref: Apartado 72(c)(v))

A185. Para evaluar si los criterios son comprensibles, el profesional ejerciente puede considerar si los criterios:

- Son claros y sin ambigüedades.

- Permitirán a los usuarios a quienes se destina el informe identificar fácilmente los puntos principales presentados e inferir adecuadamente si afectan a su toma de decisiones.
- Producirá una presentación que no oculta información relevante.
- Producirá una presentación clara de la información sobre sostenibilidad en una forma que efectivamente resuma y llame la atención sobre las características clave de la información presentada.
- Tendrá como resultado que la información sobre sostenibilidad sea congruente, fácil de seguir, clara y lógica.
- Producirá información sobre sostenibilidad que se pueda localizar fácilmente, por ejemplo, la información puede ser difícil de localizar cuando está diseminada entre diferentes informes, páginas web o se incluye mediante referencia.
- Producirá información sobre sostenibilidad que presenta un equilibrio adecuado entre concisión, para que sea comprensible, y relevancia.
- Tendrá como resultado periodos de tiempo lógicos y comparables ya sean estos:
 - Un momento determinado (por ejemplo, para la descripción o implementación de un proceso que no cubre el periodo).
 - Periodos ya finalizados (por ejemplo, para información histórica).
 - Periodos que finalizarán en un futuro (por ejemplo, para estrategia, propósitos o compromisos)

Disponibilidad de los criterios para los usuarios (Ref: Apartado 72(d))

A186. Que los criterios estén disponibles permite a los usuarios a quienes se destina el informe conocer el modo en que las cuestiones sobre sostenibilidad se han medido o evaluado. Los criterios marco pueden necesitar ser complementados con criterios desarrollados por la entidad, o la entidad puede necesitar desarrollar criterios para interpretar el marco. No es probable que los usuarios a quienes se destina el informe puedan tomar decisiones basándose en la información sobre sostenibilidad sin tener acceso tanto a los criterios marco como a los criterios desarrollados por la entidad que complementan o interpretan los criterios marco. Para determinar si los criterios están disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe, el profesional ejerciente puede considerar si estarán disponibles por escrito, con suficiente detalle y claridad y si incluirá identificación de la versión de los criterios aplicados. Los criterios pueden ponerse a disposición:

- (a) De manera pública, por ejemplo, en criterios marco publicados o un marco con fines generales que está fácilmente disponible, por ejemplo en un sitio web.
- (b) A través de su inclusión en la información sobre sostenibilidad, en particular, en el caso de criterios desarrollados por la entidad.
- (c) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

Posibilidad de obtener la evidencia necesaria (Ref: Apartado 73(a))

A187. Para determinar si se puede esperar obtener la evidencia necesaria para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente, este puede considerar:

- (a) las características de las cuestiones sobre sostenibilidad y las fuentes de evidencia potenciales; y

- (b) si la evidencia no está disponible debido a las circunstancias del encargo, aunque se pueda esperar razonablemente que existe.

A188. Algunos ejemplos de la naturaleza y disponibilidad de evidencia que pueden afectar a la capacidad del profesional ejerciente de obtener evidencia incluyen:

- El momento de realización del nombramiento del profesional ejerciente, la política de la entidad sobre conservación de documentación, sistemas de información inadecuados o una restricción impuesta por la parte o las partes apropiadas.
- La naturaleza de las relaciones entre la parte o las partes apropiadas que afecta a la capacidad del profesional ejerciente de acceder a los registros, documentación y otra información que pueda necesitar como evidencia para realizar el encargo.
- Evidencia localizada en organizaciones no controladas por la entidad, como entidades dentro de la cadena de valor pero que están fuera del grupo de la entidad. En dichos casos, el profesional ejerciente puede determinar si la entidad tiene acuerdos contractuales con esas organizaciones que le proporcionen acceso a personas o información o que le proporcionen informes de aseguramiento sobre controles internos relevantes o sobre la medida o evaluación de cuestiones sobre sostenibilidad significativas, o si la entidad tiene planificado establecer tales acuerdos.

A189. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede concluir que, debido a la condición y fiabilidad de los registros de la entidad, es poco probable que esté disponible evidencia suficiente y adecuada que fundamente una conclusión no modificada sobre la información sobre sostenibilidad. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando la entidad tiene poca experiencia respecto de la preparación de información sobre sostenibilidad. En tales circunstancias, puede ser más adecuado que la información sobre sostenibilidad esté sujeta a un encargo de procedimientos acordados o a un encargo de consultoría como preparación para un encargo de aseguramiento en un periodo posterior. Sin embargo, si bien dicho tipo de encargo puede tener una finalidad valiosa, al mejorar del proceso de información de la entidad de modo que se pueda realizar un encargo de aseguramiento, también puede dar lugar a amenazas potenciales a la independencia del profesional ejerciente al realizar el encargo de aseguramiento posterior.

A190L. La evidencia que el profesional ejerciente obtiene en un encargo de seguridad limitada es, por lo general, más limitada que en un encargo de seguridad razonable. Sin embargo, si en un encargo de seguridad limitada, llega a conocimiento del profesional alguna cuestión o cuestiones que le llevan a pensar que la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el apartado 133L requiere que el profesional ejerciente diseñe y aplique procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional. En dichas circunstancias, la evidencia que el profesional ejerciente puede necesitar poder obtener sobre una cuestión específica puede ser la misma en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, la necesidad de disponibilidad y acceso a evidencia es la misma independientemente del grado de seguridad.

Propósito racional (Ref: Apartado 74)

A191. El profesional ejerciente puede recurrir a su conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo obtenido de conformidad con el apartado 69 para determinar si el encargo tiene un propósito racional.

A192. Otras cuestiones que el profesional ejerciente puede considerar en la evaluación de si el encargo tiene un propósito racional incluyen si:

- Se ha seguido un proceso sólido para la identificación de temas sobre los que informar de conformidad con los criterios aplicables y, en ese caso, el modo en que las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe se han identificado y tratado.
- Cuando el encargo combina seguridad razonable y limitada, existe justificación para los distintos grados de seguridad.
- La dirección y los responsables del gobierno de la entidad, si no coinciden con la parte contratante, han dado su consentimiento para que se presente la información sobre sostenibilidad.
- Cuando los criterios fueron seleccionados o desarrollados por la entidad, el modo en el que se identificaron los usuarios a quienes se destina el informe para seleccionar los criterios.
- El grado de juicio y margen de sesgo al aplicar los criterios.
- Existe cualquier limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente.
- La parte contratante tiene previsto vincular el nombre del profesional ejerciente con las cuestiones sobre sostenibilidad o con la información sobre sostenibilidad de modo inadecuado.

Grado significativo de seguridad en un encargo de seguridad limitada (Ref: Apartado 74(a))

A193L. El grado de seguridad que el profesional ejerciente tiene previsto obtener no es generalmente susceptible de cuantificación. Si el grado de seguridad es significativo es una cuestión de juicio profesional a determinar por el profesional ejerciente según las circunstancias del encargo. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos aplicados difieren en su naturaleza y momento de aplicación y son de menor extensión en comparación con los que son necesarios en un encargo de seguridad razonable, no obstante, se planifican para obtener un grado de seguridad que sea significativo. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre sostenibilidad en un grado que sea claramente más que intrascendente.

A194L. Considerando toda la gama de encargos de seguridad limitada, lo que se entiende por seguridad significativa puede variar desde una seguridad que puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre sostenibilidad en un grado algo mayor que claramente más que intrascendente hasta un grado justo por debajo de una seguridad razonable. Lo que se considera significativo en un rango desde más que intrascendente, pero inferior a una seguridad razonable, representa un juicio que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto, los criterios y las cuestiones sobre sostenibilidad del encargo.

A195L. Algunos de los factores que pueden ser pertinentes para la determinación de lo que constituye una seguridad significativa en un encargo concreto son:

- Las características de las cuestiones sobre sostenibilidad y los criterios aplicables.
- Instrucciones u otros indicadores de la parte o las partes apropiadas acerca de la naturaleza del aseguramiento. Por ejemplo, los términos del encargo pueden estipular procedimientos particulares que la parte o las partes apropiadas consideran necesarios o

aspectos particulares de la información sobre sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento en los que la parte o las partes apropiadas querrían que se centrara el profesional ejerciente. No obstante, el profesional ejerciente puede considerar que son necesarios otros procedimientos con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada para lograr una seguridad significativa.

- Las prácticas generalmente aceptadas, de existir, relativas a encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad.
- Las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Por lo general, cuanto mayores sean las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada cuando la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales, mayor será el grado de seguridad requerido para que les resulte significativo. Por ejemplo, en algunos casos, la consecuencia para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada puede ser tan importante que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional ejerciente obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.
- La expectativa de los usuarios a quienes se destina el informe de que el profesional ejerciente formulará la conclusión de seguridad limitada relativa a la información sobre sostenibilidad en un plazo corto de tiempo y con un coste reducido.

Adecuación del alcance del encargo de aseguramiento (Ref: Apartado 74(c))

A196. La determinación por el profesional ejerciente de la adecuación del alcance del encargo de aseguramiento generalmente implica la consideración de los resultados de la evaluación o determinación, según corresponda, por el profesional ejerciente de las características de los apartados 71-74(b).

A197. Si el alcance del encargo de aseguramiento incluye únicamente parte de la información sobre sostenibilidad que la entidad presenta (por ejemplo, al informar sobre las prácticas laborales, la entidad solo requiere aseguramiento sobre la información a revelar relativa a salud y seguridad laborales) el profesional ejerciente puede considerar si los motivos para el alcance del encargo son adecuados.

A198. La entidad puede no tener una base razonable para toda la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad, como cuando los procesos para preparar alguna o toda la información sobre sostenibilidad están en un estadio inicial de desarrollo. En dichos casos, si los criterios aplicables lo permiten, puede ser posible incluir dentro del alcance del encargo de aseguramiento solo aquellas áreas de la información sobre sostenibilidad para las que los procesos están más desarrollados, porque las condiciones previas se cumplen para esas áreas.

A199. En jurisdicciones en las que no existen disposiciones legales o reglamentarias que requieran el aseguramiento de la información sobre sostenibilidad, en particular en el caso de información sobre sostenibilidad que se presenta voluntariamente, pueden existir motivos legítimos para no incluir toda la información sobre sostenibilidad que presenta la entidad dentro del alcance de un encargo de aseguramiento. Para determinar si la información sobre sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento es adecuada, el profesional ejerciente puede considerar:

- (a) si es probable que la información sobre sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento cumpla las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe; y

- (b) el modo en el que la información sobre sostenibilidad se presentará y si puede inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe respecto a qué ha sido sujeto al encargo de aseguramiento y qué no.

A200. Algunos ejemplos de circunstancias en las que la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento puede no ser adecuada incluyen:

- Justificación inadecuada para no incluir información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar dentro del alcance del encargo.
- El informe de aseguramiento excluye información sobre sostenibilidad que puede ser fácilmente medible o evaluable y la exclusión de esta información del encargo de aseguramiento puede inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe.
- El encargo de aseguramiento excluye información sobre sostenibilidad que puede ser significativa para la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.
- El encargo de aseguramiento incluye información sobre sostenibilidad que los usuarios a quienes se destina el informe pueden percibir como positiva y excluye información sobre sostenibilidad negativa (por ejemplo, áreas en las que la entidad no ha conseguido sus propósitos o no ha tomado medidas para alcanzar las metas).
- Los límites de la información que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento excluyen entidades, operaciones o instalaciones significativas, lo cual puede inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe.

A201. La consideración por el profesional ejerciente de la adecuación de los criterios puede incluir criterios para la preparación de cualquier otra parte o partes de la información sobre sostenibilidad que no se encuentra dentro del alcance del encargo de aseguramiento. Ello puede permitir al profesional ejerciente considerar cuestiones como:

- Si pueden existir omisiones de partes relevantes de la información sobre sostenibilidad en aquella que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento y si dichas omisiones ponen en duda el propósito racional del encargo; y
- Si la información sobre sostenibilidad es utilizada por los preparadores en sus procesos de toma de decisiones y el modo en que lo hacen:
 - Si la información relacionada con la toma de decisiones de una entidad es importante para sus grupos de interés, puede ser razonable esperar que la entidad utilizaría esa información en su propia toma de decisiones.
 - Si la entidad está utilizando información en su toma de decisiones, puede ser razonable esperar que un usuario esté interesado en esa información.
 - Si la información no es utilizada por la entidad para su propia toma de decisiones, puede plantear la cuestión de por qué se presenta la información y si puede existir sesgo en la selección de solo información sostenibilidad que sea fácilmente sujeto de un encargo de aseguramiento o si presenta a la entidad de forma positiva.

Condiciones previas que no concurren tras la aceptación (Ref: Apartado 76)

A202. Si el profesional ejerciente descubre que las condiciones previas del apartado 70 no concurren, pero se requiere que continúe con el encargo conforme a las disposiciones legales o reglamentarias; el informe de aseguramiento puede tratar la cuestión. Por ejemplo:

- Cuando, a juicio del profesional ejerciente, es probable que se induzca a error a los usuarios a quienes se destina el informe, debido a que los criterios aplicables no son adecuados o las cuestiones sobre sostenibilidad no son adecuadas, puede ser adecuada una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) según lo material y generalizada que sea la cuestión.
- Una conclusión con salvedades o una denegación de la conclusión (abstención) podría ser adecuada en otras circunstancias dependiendo de, a juicio del profesional ejerciente, lo material y generalizada que sea la cuestión.

Términos del encargo de aseguramiento

Acuerdo de los términos del encargo de aseguramiento (Ref: Apartado 78)

A203. Beneficia tanto a la parte contratante como al profesional ejerciente, que este comunique por escrito los términos del encargo acordados antes de iniciar el encargo, con el fin de evitar malentendidos. La estructura y el contenido del acuerdo escrito variarán según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el profesional ejerciente no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la parte o las partes apropiadas reconocen y comprenden sus responsabilidades que se establecen en esas disposiciones legales o reglamentarias.

A204. Salvo que esté restringido por disposiciones legales o reglamentarias, cuando se acuerdan los términos del encargo, el profesional ejerciente puede solicitar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad su conformidad para proporcionar información o tener acceso a personas, como:

- Acceso a otros profesionales ejercientes que proporcionan informes de auditoría o de aseguramiento sobre partes de la otra información (por ejemplo, el auditor de los estados financieros de la entidad si la información sobre sostenibilidad incluye los estados financieros).
- Autorización para obtener de otros profesionales ejercientes información relevante para el encargo de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad.
- Autorización para compartir información relevante para la revisión o auditoría de los estados financieros solicitada por los auditores de los estados financieros
- Autorización para comunicar sus hallazgos con otros profesionales ejercientes, según corresponda.

A205 Para describir las responsabilidades del profesional ejerciente en los términos del encargo, el profesional ejerciente puede considerar las responsabilidades que se requiere incluir en el informe de aseguramiento de conformidad con el apartado 170(g).

A206. Las disposiciones legales o reglamentarias, especialmente en el sector público, pueden requerir el nombramiento de un profesional ejerciente y establecer facultades específicas, como la facultad de tener acceso a una o varias partes apropiadas y a otra información, y responsabilidades, como la de requerir que el profesional ejerciente informe directamente a un

Ministro, al poder legislativo o al público si una o varias partes apropiadas intentan limitar el alcance del encargo.

Cambio de los términos del encargo de aseguramiento (Ref: Apartado 80)

A207. Algunos ejemplos de cuándo la parte o partes apropiadas pueden requerir un cambio en los términos del encargo de aseguramiento y pueda no existir una justificación razonable para hacerlo incluyen:

- (a) cambio de seguridad razonable a seguridad limitada debido a una imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada; o
- (b) cambio consistente en eliminar información sobre sostenibilidad del alcance del encargo de aseguramiento para evitar una modificación en la conclusión de aseguramiento.

A208. Un cambio en las circunstancias que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo pueden justificar una solicitud de cambio en el encargo, por ejemplo, de un encargo de aseguramiento a un encargo que no proporciona seguridad o de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada.

Evidencia

Diseño y aplicación de procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada (Ref: Apartado 82)

A209. La evidencia es necesaria para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y el informe de aseguramiento. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso del encargo. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como encargos anteriores (siempre que el profesional ejerciente haya determinado si se han producido cambios desde el anterior encargo que puedan afectar la relevancia de la información para el encargo actual) o las políticas o los procedimientos sobre calidad de la firma para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento. La evidencia comprende tanto la información que sustenta y corrobora la información a revelar, como cualquier información que contradiga dicha información.

A210. El profesional ejerciente obtiene evidencia a través del diseño y aplicación de procedimientos, incluidos procedimientos sobre el riesgo para cumplir esta NIAS. La naturaleza de un procedimiento se refiere a su objetivo y tipo. Los tipos de procedimientos incluyen indagaciones, inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución y procedimientos analíticos.

Diseño y aplicación de procedimientos de un modo no sesgado (Ref: Apartado 82(a))

A211. Los sesgos conscientes o inconscientes pueden afectar a los juicios profesionales aplicados por el equipo del encargo 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 profesional ejerciente 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 profesional ejerciente, o asumir que la información es relevante y fiable sin aplicar procedimientos adecuados (sesgo de autoridad).

A212. La obtención de evidencia de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes (véanse también los apartados A238-A240).

Procedimientos que son adecuados en las circunstancias (Ref: Apartado 82(b))

A213. Los procedimientos son adecuados en las circunstancias cuando la naturaleza, momento de realización y extensión de dichos procedimientos se diseña, realiza y ejecuta de modo que se alcanza el objetivo previsto del procedimiento. El objetivo de aplicar un procedimiento puede estar relacionado con los procedimientos sobre el riesgo, procedimientos posteriores u otro procedimiento para cumplir con esta NIAS. Por ejemplo, el propósito puede ser obtener evidencia acerca de si ha ocurrido un hecho o si la información a revelar es completa.

A214. Al diseñar y aplicar procedimientos que son adecuados en las circunstancias para proporcionar evidencia, las consideraciones del profesional ejerciente pueden incluir si la información que se prevé utilizar como evidencia:

- Se espera que esté disponible en formato digital, escrito u oral, sea relativa a un momento determinado o a un periodo y se vaya a obtener de fuentes internas o externas.
- Si es necesaria para múltiple información a revelar y el modo en que afecta a la naturaleza, momento de realización y extensión de la evidencia necesaria. Por ejemplo, la naturaleza y disponibilidad de evidencia adecuada puede variar en función de si la información a revelar se refiere a procesos de la entidad, gobierno, controles o indicadores clave de resultado, y las características de la información a revelar, como si es cuantitativa, cualitativa, histórica o prospectiva (véanse también los apartados A224-A228).
- Se refiere a información a revelar que incluye información de la cadena de valor de la entidad, y el modo en que puede afectar a la posibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.
- Necesitará obtenerse de múltiples localizaciones o jurisdicciones (por ejemplo, para un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad de un grupo).
- Se refiere a información a revelar de hechos, de juicio o sujeta a incertidumbre en la estimación.

A215. Para diseñar y aplicar procedimientos, la adecuación de un enfoque o técnica para la selección de elementos sobre los que realizar pruebas depende de muchos factores, como:

- La naturaleza de las cuestiones sobre sostenibilidad o la población a comprobar.
- El objetivo previsto del procedimiento.

- El modo en el que se ha diseñado el procedimiento.
- Si el profesional ejerciente está aplicando el procedimiento de forma manual o utilizando herramientas y técnicas automatizadas.
- Las cuestiones descritas en el apartado A214 relativas a la información que está previsto utilizar como evidencia.
- Lo convincente que sea la evidencia necesaria en las circunstancias.

Suficiencia y adecuación de la evidencia (Ref: Apartado 82(b))

A216. Se requiere que el profesional ejerciente obtenga evidencia suficiente y adecuada como base para proporcionar la conclusión de aseguramiento. La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas y afectan conjuntamente a lo convincente de la evidencia. Tanto en un encargo de seguridad razonable como de seguridad limitada lo convincente que sea la evidencia obtenida establece el grado de seguridad obtenido. El profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia convincente en conjunto para responder a las consideraciones sobre riesgos. Por lo general, la evidencia será más convincente que concluyente. Como se explica en el apartado A190L, la evidencia que el profesional ejerciente obtiene en un encargo de seguridad limitada es más limitada que la que obtiene en un encargo de seguridad razonable. Sin embargo, si en un encargo de seguridad limitada llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales, se requiere que el profesional ejerciente diseñe y aplique procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional.

A217. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La suficiencia se ve también afectada por la calidad de la evidencia (a mayor calidad, menos se requerirá). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.

A218R. Para encargos de seguridad razonable, la cantidad de evidencia necesaria se ve afectada tanto por la naturaleza como por la cantidad de información a revelar con riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones (cuanto más probables o mayores sean los riesgos, más evidencia es probable que se requiera).

A219L. Para encargos de seguridad limitada, la cantidad de evidencia necesaria se ve afectada por la naturaleza y por la cantidad de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales. Tal como se explica en el apartado A193L, en un encargo de seguridad limitada los procedimientos aplicados por el profesional ejerciente son limitados en comparación con los que son necesarios en un encargo de seguridad razonable pero, no obstante, se planifican para obtener un grado de seguridad que sea significativo. La suficiencia de la evidencia se evalúa en ese contexto.

A220. 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 aseguramiento y la aplicación de esos procedimientos por el profesional ejerciente. La información que es más relevante y fiable es generalmente de mayor calidad y, en consecuencia, puede proporcionar evidencia más convincente. Si la evidencia es más convincente, el profesional ejerciente puede determinar que la evidencia es suficiente para fundamentar las conclusiones del profesional ejerciente. Por el contrario, cuando la evidencia es menos convincente, el profesional ejerciente puede determinar que es necesaria evidencia adicional. Sin embargo, aumentar la cantidad de evidencia mediante la aplicación del mismo tipo de procedimientos puede no proporcionar evidencia más convincente en todas las circunstancias.

A221. El profesional ejerciente utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia para fundamentar la conclusión de aseguramiento.

A222. Algunos factores que afectan la evidencia que puede estar disponible en las circunstancias, en términos de cantidad o calidad, y que, en consecuencia, tienen un impacto en la suficiencia o adecuación, incluyen los siguientes:

- Las características de las cuestiones o la información a revelar sobre sostenibilidad. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información a revelar es prospectiva en vez de tratarse de información histórica.
- Si la información utilizada para preparar la información a revelar se ha generado dentro del límite organizativo de la entidad o procede de fuentes de la cadena de valor de la entidad y si dicha fuente es accesible.
- Otras circunstancias, como cuando la evidencia que cabría razonablemente esperar que exista no está disponible debido a factores como los descritos en el apartado A188.

A223. Los procedimientos diseñados y aplicados por el profesional ejerciente pueden también afectar a lo convincente de la evidencia obtenida. Por ejemplo, en un encargo de seguridad razonable, evaluar el diseño e implementación de controles relacionados con los procesos del sistema de información de la entidad que sustentan la preparación de la información sobre sostenibilidad o los procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia sobre información utilizada por la entidad para la preparación de información sobre sostenibilidad pueden proporcionar evidencia más convincente que una indagación ante la dirección. En un encargo de seguridad razonable, la indagación por sí sola generalmente no proporciona evidencia suficiente y adecuada.

Información cualitativa (Ref: Apartado 82(b))

A224. Alguna información a revelar relevante puede referirse a hechos y ser directamente observable o, de otro modo, puede someterse a procedimientos adicionales para obtener evidencia. Sin embargo, alguna información a revelar cualitativa puede ser inherentemente de juicio, no observable directamente y puede ser susceptible de sesgo de la dirección. El profesional ejerciente puede necesitar aplicar juicio profesional significativo para evaluar qué constituye evidencia suficiente y adecuada en esas circunstancias.

A225. Aunque los procesos y controles en el sistema de información de la entidad pueden ser suficientes para proporcionar al preparador una base razonable para la información sobre sostenibilidad, pueden no ser suficientes para proporcionar al profesional ejerciente la evidencia necesaria para fundamentar su conclusión de aseguramiento. Ello puede tener implicaciones para los procedimientos planificados por el profesional ejerciente, la posibilidad de obtener la evidencia necesaria acerca de la información sobre sostenibilidad cualitativa y la conclusión de aseguramiento. Por ejemplo, al diseñar y aplicar procedimientos sobre información sobre sostenibilidad cualitativa, el profesional ejerciente puede considerar:

- Si, en el caso de un encargo de seguridad razonable, las pruebas sustantivas por sí solas proporcionarán evidencia suficiente y adecuada. De no ser así, el profesional ejerciente puede necesitar realizar pruebas de controles sobre la integridad de los datos o sobre otros controles del sistema de información de la entidad que sustenten la preparación de la información cualitativa.
- La fuente de información que se prevé utilizar como evidencia, el modo en que dicha información ha sido capturada y procesada por el sistema de información de la entidad y

el modo en que ello puede afectar a la fiabilidad de la información. Por ejemplo, la información puede capturarse directamente en el sistema de información de la entidad en tiempo real sin documentación soporte o puede obtenerse a través de una comunicación informal.

Información prospectiva (Ref: Apartado 82(b))

A226. La información prospectiva, por su naturaleza, es predictiva y puede expresarse tanto en términos cuantitativos como cualitativos. La información acerca de condiciones futuras o resultados se refiere a hechos y actuaciones que todavía no han ocurrido, y pueden no ocurrir, o que han ocurrido, pero todavía están evolucionando de manera impredecible. Por ejemplo, esta información puede incluir pronósticos y proyecciones y puede referirse a las intenciones de la entidad, la estrategia y riesgos y oportunidades futuros. Si bien la información prospectiva puede ser producto de la aplicación de criterios a las cuestiones sobre sostenibilidad, las cuestiones sobre sostenibilidad (un hecho, suceso o actuación futuros) pueden estar sujetas a una mayor incertidumbre y, generalmente, se pueden evaluar con menor precisión que una materia subyacente objeto de análisis histórica. La incertidumbre y la necesidad de juicio también es probable que aumente a medida que se aleje del periodo al que se refiere la información a revelar. A diferencia de la información histórica, al profesional ejerciente no le es posible determinar si los resultados pronosticados o proyectados se han logrado o se lograrán. El profesional ejerciente puede obtener evidencia acerca de si la información prospectiva se ha preparado de conformidad con los criterios aplicables sobre la base de las hipótesis utilizadas por la entidad y:

- (a) en el caso de los pronósticos, si existe una base razonable para las hipótesis utilizadas para la preparación de la información sobre sostenibilidad; o
- (b) en el caso de casos hipotéticos; si las hipótesis son congruentes con los fines de la información.

A227. La evidencia puede estar disponible para sustentar las hipótesis sobre las que se basa la información sobre sostenibilidad, pero dicha evidencia puede, a su vez, ser prospectiva y, en consecuencia, de naturaleza especulativa. En consecuencia, el profesional ejerciente puede necesitar aplicar juicio profesional significativo para determinar si la evidencia es suficiente y adecuada. En algunas circunstancias, la evidencia disponible puede sustentar un rango de resultados posibles estando la información a revelar dentro de ese rango. La evaluación por el profesional ejerciente de si la información a revelar es razonable sobre la base de la evidencia obtenida, se trata con más detalle en el apartado 161.

A228. La naturaleza y disponibilidad de evidencia para la información prospectiva, y qué constituye evidencia suficiente y adecuada, diferirá según los temas, aspectos sobre temas e información a revelar y la consideración por el profesional ejerciente de incorrecciones materiales potenciales. Por ejemplo:

- Cuando la información a revelar se refiere a la estrategia futura, a un propósito u otra intención de una entidad, el profesional ejerciente puede centrar las actividades para obtener evidencia en si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tienen la intención de seguir dicha estrategia, si existen el propósito o la intención o si existe una base razonable para la estrategia o propósito previstos (por ejemplo, el profesional ejerciente puede obtener evidencia que sustente que la entidad tiene la posibilidad de llevar a cabo su intención o que está implementando controles sobre datos fuente e hipótesis en las que se basa la estrategia).

- Cuando la información a revelar se refiere a riesgos y oportunidades futuros, el profesional ejerciente puede centrar las actividades para obtener evidencia en la información disponible del registro de riesgos de la entidad o en registros de las discusiones de los responsables del gobierno de la entidad si los controles de la entidad sobre el mantenimiento del registro de riesgos y las actas de las discusiones proporcionan una base razonable para utilizar esas fuentes como evidencia. En un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente necesita considerar obtener evidencia acerca de la eficacia de los controles de la entidad.

Información que se prevé utilizar como evidencia

Evaluación de la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia (Ref: Apartado 83)

A229. Al planificar y ejecutar un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente puede obtener información de diversas fuentes y en diferente forma. Generalmente, se espera que dicha información produzca evidencia que sustente las conclusiones que constituyen la base de la conclusión e informe de aseguramiento del profesional ejerciente. Sin embargo, dicha información puede convertirse en evidencia solo después de que se hayan aplicado procedimientos sobre ella, incluida la evaluación de su relevancia y fiabilidad. A efectos de esta NIAS, esta información se denomina «información que se prevé utilizar como evidencia».

A230. Evaluar la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia implica la aplicación de procedimientos. Algunos factores que pueden influir en la naturaleza, momento de realización y extensión de tales procedimientos incluyen:

- (a) la fuente de la información (véanse los apartados A238-A240) y
- (b) los atributos de relevancia y fiabilidad de la información considerados aplicables en las circunstancias (véanse los apartados A241-A246).

A231. En algunas circunstancias, 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). En otras circunstancias, se pueden aplicar procedimientos, incluidos pruebas de controles, 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).

A232. La evidencia de aplicar otros procedimientos de conformidad con esta NIAS también puede ayudar al profesional ejerciente en la evaluación de la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia. Por ejemplo, la evidencia obtenida de:

- El conocimiento por el profesional ejerciente de la entidad y su entorno, de los criterios aplicables y del sistema de control interno de la entidad.
- Las pruebas de controles sobre la preparación y conservación de la información.
- Procedimientos aplicados cuando se utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente.

El formato, disponibilidad, accesibilidad y comprensibilidad de la información

A233. El formato, disponibilidad, accesibilidad y comprensibilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia puede afectar a:

- (a) el diseño y aplicación de los procedimientos en los que se utilizará la información y

(b) la evaluación por el profesional ejerciente de la relevancia y fiabilidad de la información.

Por ejemplo, es posible que la información solo pueda estar disponible de manera continuada en formato digital. En esas circunstancias, el profesional ejerciente puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas diseñadas para operar en tiempo real para evaluar la relevancia y fiabilidad de la información.

A234. El profesional ejerciente puede recibir información que se prevé utilizar como evidencia en muchos formatos que van desde información generada por sistemas de información automatizados altamente complejos a información preparada manualmente por la dirección y otras personas de la entidad. El profesional ejerciente puede tener una expectativa acerca del formato en la que recibirá la información que se prevé utilizar como evidencia. Permanecer alerta sobre información que se prevé utilizar como evidencia recibida en un formato distinto al esperado puede ayudar al profesional ejerciente a mitigar los sesgos inconscientes que pueden impedir que el profesional ejerciente aplique el juicio profesional. Además, recibir información en un formato distinto al esperado puede también ser relevante para la evaluación por el profesional ejerciente de la fiabilidad de esa información.

A235. La información que se prevé utilizar como evidencia puede existir, pero su acceso puede estar restringido, por ejemplo, debido a las restricciones impuestas por disposiciones legales o reglamentarias o por la fuente que proporciona la información (por ejemplo, debido a la confidencialidad del paciente en un hospital), o por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. En determinadas casos, el profesional ejerciente puede superar restricciones al acceso a la información. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede solicitar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad ayuda para solicitar información de una fuente cuando existen obligaciones contractuales entre la fuente de información y la entidad, o el profesional ejerciente puede elegir visitar una localización para inspeccionar información que está disponible, pero no se puede transferir fuera de una jurisdicción.

A236. Es posible que el profesional ejerciente no pueda obtener evidencia suficiente y adecuada si determina que no es factible obtener o entender la información que se prevé utilizar como evidencia. Por ejemplo, si el profesional ejerciente no tiene una base suficiente para evaluar la relevancia y fiabilidad de la información procedente de una fuente externa, el profesional ejerciente puede tener una limitación al alcance si no puede obtener evidencia suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada requiere que el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades o deniegue una conclusión sobre la información sobre sostenibilidad de conformidad con esta NIAS.

A237. En algunas circunstancias, pueden ser necesarias habilidades o conocimientos especializados para entender o interpretar la información que se prevé utilizar como evidencia, por ejemplo, datos sobre mediciones de emisiones de entidades de extracción y suministro, calidad del agua o biodiversidad. En consecuencia, el profesional ejerciente puede considerar utilizar un experto del profesional ejerciente que le ayude a conocer o interpretar la información que se prevé utilizar como evidencia si el equipo del encargo no tiene la competencia y capacidad adecuadas para hacerlo.

Fuentes de información

A238. 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 profesional ejerciente.
- Fuentes independientes externas a la entidad, distintas de un experto de la dirección o del profesional ejerciente 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).
- Una organización de servicios.

A239. No se exige que el profesional ejerciente realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de información que se prevé utilizar como evidencia. El conocimiento por el profesional ejerciente de la entidad y su entorno, de los criterios aplicables y del sistema de control interno de la entidad puede ayudar al profesional ejerciente a identificar fuentes de información adecuadas.

A240. Normalmente, el profesional ejerciente obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de información que se prevé utilizar como evidencia de diferentes fuentes o de fuentes de diferente naturaleza puede indicar que un determinado elemento de información que se prevé utilizar como evidencia no es fiable. Por ejemplo, la información corroborativa obtenida de una fuente que es independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el profesional ejerciente de una manifestación realizada por la dirección. A la inversa, cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, el profesional ejerciente determina los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia

Atributos de relevancia y fiabilidad de la información

A241. 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 y el grado en que lo son es una cuestión de juicio profesional.

Relevancia

A242. El atributo principal de la relevancia de la información que se prevé utilizar como evidencia trata de la conexión lógica o su relación con el objetivo del procedimiento, incluido, en un encargo de seguridad razonable, la afirmación que se comprueba. El grado en el que la información se relaciona con el cumplimiento del objetivo del procedimiento también puede ser una consideración.

Fiabilidad

A243. La fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia trata del grado en que el profesional ejerciente puede contar con dicha información. 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:

- (a) Exacta (libre de error).

- (b) Integra (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).

Factores que afectan al juicio profesional del profesional ejerciente acerca de los atributos de relevancia y fiabilidad

A244. Algunos factores que pueden afectar al juicio profesional del profesional ejerciente acerca de la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia, incluido qué atributos de fiabilidad pueden aplicarse en las circunstancias, incluyen:

- La información a revelar y, para encargos de seguridad razonable, las afirmaciones para las que la información se utilizará como evidencia. La información puede ser relevante para múltiple información a revelar. Alguna información puede ser relevante para ciertas afirmaciones, pero no para otras.
- El periodo de tiempo al que se refiere la información.
- Los controles sobre la preparación y conservación de la información.
- La evaluación del profesional ejerciente de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (en un encargo de seguridad limitada) o los riesgos valorados de incorrección material (en un encargo de seguridad razonable).
- El objetivo previsto del procedimiento en el que utilizará la información.
- El nivel de detalle de la información necesario dado el objetivo previsto del procedimiento. Por ejemplo, la información relacionada con los indicadores clave de resultado utilizada por la dirección puede no ser lo suficientemente precisa para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones y, en consecuencia, en un encargo de seguridad razonable, puede no ser adecuada para su utilización por el profesional ejerciente para aplicar procedimientos posteriores.
- El nivel de precisión en los criterios aplicables acerca de sobre qué se va a informar y cómo debe ser medido o evaluado. Por ejemplo, cuando los criterios aplicables requieren información a revelar cuantitativa más detallada, el profesional ejerciente puede considerar importantes los atributos de exactitud e integridad.
- La fuente de la información. Por ejemplo, exactitud e integridad serán generalmente atributos aplicables a la información generada internamente por el sistema de información de la entidad (como cuando se aplican procedimientos posteriores). Para información obtenida de una fuente externa a la entidad, el profesional ejerciente puede centrarse más en otros atributos de fiabilidad, incluida la credibilidad de la fuente que proporciona la información.
- La capacidad de la entidad que prepara la información de influir en información obtenida de fuentes externas con las que mantiene una relación.
- La evidencia de aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia o fiabilidad de la información de una fuente de información externa incluida una tolerancia a información menos precisa, por ejemplo, cuando esa información es inherentemente subjetiva.

A245. La fiabilidad de la información, en particular los atributos de exactitud, integridad y autenticidad, cuando se consideren aplicables en las circunstancias, puede también verse afectada por el hecho de que la integridad de la información se haya mantenido durante todos las etapas del procesamiento por los sistemas de información de la entidad. Por ejemplo, un sistema de información de la entidad puede incluir controles generales de tecnología de la información para salvaguardar y mantener la integridad de la información sobre sostenibilidad.

A246. La fuente de la información que se prevé que se va a utilizar como evidencia puede afectar a la naturaleza y extensión de la evaluación por el profesional ejerciente de la relevancia y fiabilidad de la información. También puede afectar al modo en el que el profesional ejerciente responde a cuestiones como dudas acerca de la fiabilidad de la información o incongruencias en la evidencia. Por ejemplo, si la información procede de una fuente externa de gran reputación, como una agencia medioambiental autorizada en una jurisdicción, el trabajo del profesional ejerciente para considerar la fiabilidad de la información puede no ser extenso.

Información generada por la entidad (Ref: Apartado 84)

A247. Con el fin de que el profesional ejerciente obtenga evidencia fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos sea suficientemente completa y exacta. La obtención de evidencia sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el profesional ejerciente puede haber obtenido evidencia sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el profesional ejerciente puede determinar que son necesarios procedimientos adicionales.

A248. En algunos casos, el profesional ejerciente puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros propósitos. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede tener previsto utilizar las cifras de producción de la entidad para procedimientos analíticos relativos al consumo de agua o energía, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del profesional ejerciente. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Trabajo realizado por un experto de la dirección (Ref: Apartado 85)

A249. Al evaluar la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia preparada por un experto de la dirección:

- (a) la competencia y capacidad de dicho experto pueden informar la consideración por el profesional ejerciente del atributo de credibilidad. La credibilidad de la fuente que proporciona la información afecta al grado en que la información que se prevé utilizar como evidencia es fiable y
- (b) la objetividad de ese experto puede informar la consideración por el profesional ejerciente del atributo de sesgo. Los juicios profesionales del experto de la dirección pueden verse influidos por una amplia gama de circunstancias que pueden amenazar la objetividad del experto de la dirección, por ejemplo, amenazas de interés propio, abogacía, familiaridad, autorrevisión e intimidación. El sesgo en la información que se prevé utilizar como

evidencia también afecta al grado de fiabilidad de la información. En algunos casos, la información preparada por un experto de la dirección puede estar sujeta a sesgo debido a que la dirección puede ejercer influencia en los juicios profesionales del experto de la dirección.

Competencia y capacidad (Ref: Apartado 85(a))

A250. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. Algunos factores que pueden afectar a si el experto de la dirección tiene la competencia adecuada incluyen:

- Si el trabajo del experto 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 del experto de la dirección y si tiene el nivel de especialización aplicable a la cuestión, incluida especialización en un área de especialidad concreta.
- La competencia del experto de la dirección 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 los criterios aplicables.

A251. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar la competencia 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.

Obtención de un conocimiento del trabajo realizado por el experto de la dirección (Ref: Apartado 85(b))

A252. Algunas cuestiones relevantes para el conocimiento por el profesional ejerciente 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;
- 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 de los criterios aplicables y las cuestiones sobre sostenibilidad; y
 - La información subyacente utilizada por experto de la dirección y
 - La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia.

Obtención de conocimiento del modo en el que la dirección ha utilizado la información preparada por el experto de la dirección en la preparación de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 85(c))

A253. Obtener conocimiento del modo en que la información preparada por un experto de la dirección ha sido utilizada por la dirección para la preparación de la información sobre sostenibilidad puede incluir el conocimiento de:

- (a) el modo en el que la dirección ha considerado la adecuación de la información preparada por el experto de la dirección y
- (b) las modificaciones incorporadas por la dirección a la información preparada por el experto de la dirección.

A254. Este conocimiento también puede ayudar al profesional ejerciente 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 capacidad adecuadas para adaptar o ajustar la información, lo cual puede llevar a que la información sea inexacta, incompleta o carezca de credibilidad.

Dudas acerca de la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia
(Ref: Apartados 86-87)

A255. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el profesional ejerciente puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Cuando el profesional ejerciente 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.

A256. Algunos factores o circunstancias que pueden dar lugar a dudas acerca de la fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia incluyen:

- Una imposibilidad de evaluar la relevancia y fiabilidad de la información, incluido, por ejemplo, si la información es auténtica.
- Incorrecciones identificadas durante el encargo de aseguramiento.
- Deficiencias en el control interno identificadas por el profesional ejerciente, en particular, cuando existe una deficiencia significativa en el control interno.
- 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.

A257. La relevancia de la información que se prevé utilizar como evidencia puede verse afectada por el periodo de tiempo al que se refiere la información. Por ejemplo, la relevancia de dicha información puede cambiar por el paso del tiempo o debido a hechos o condiciones como la identificación de nueva información. Dichas circunstancias pueden ocurrir cuando el profesional ejerciente identifica información de una fuente alternativa o más creíble, que niega o genera dudas acerca de la relevancia de la información que se prevé utilizar como evidencia inicial.

A258. En caso de duda acerca de la fiabilidad de la información o indicios de un posible fraude, esta NIAS requiere que el profesional ejerciente investigue más y determine si son necesarias modificaciones o adiciones a los procedimientos para resolver la cuestión. Las dudas acerca de la fiabilidad de la información procedente de la dirección pueden ser indicativas de un riesgo de fraude.

Planificación

Actividades de planificación (Ref: Apartados 88–89)

A259. Una planificación adecuada ayuda a:

- prestar una atención adecuada a las áreas importantes del encargo;
- identificar potenciales problemas oportunamente y organizar y gestionar adecuadamente el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz y;
- asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo y facilitar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo y,
- en su caso, coordinar el trabajo realizado por otros profesionales ejercientes y expertos.

A260. En la planificación participan el líder del encargo, otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto externo clave del profesional ejerciente que desarrollan:

- (a) una estrategia global para el alcance, momento de realización y dirección del encargo de aseguramiento y
- (b) un plan del encargo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar y los motivos para seleccionarlos.

A261. La información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al líder del encargo en la planificación y ejecución del encargo. Dicha información puede incluir:

- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, el sector en el que opera y los criterios aplicables;
- el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
- si el encargo de aseguramiento se refiere a información sobre sostenibilidad de más de una entidad (por ejemplo, un grupo) la naturaleza y extensión de las relaciones entre la entidad y otras entidades dentro del límite organizativo y las relaciones con otras entidades dentro del límite de la información;
- el conocimiento obtenido en otros encargos realizados por el líder del encargo para la entidad; y
- si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de aseguramiento 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.

A262. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según las circunstancias del encargo, por ejemplo, la complejidad de las cuestiones sobre sostenibilidad y de los criterios aplicables. Como ejemplos de cuestiones que se pueden considerar están:

- Las características de la entidad y de sus actividades.
- Si el encargo es un encargo de seguridad limitada, de seguridad razonable o una combinación de ambos.
- La naturaleza de la información a revelar.
- El momento de realización y la naturaleza esperados de las comunicaciones con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad que se requieren.
- El límite de la información.
- El conocimiento de la entidad y su entorno por el profesional ejerciente, así como de los riesgos de que la información a revelar contenga incorrecciones materiales.
- Los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades de información.
- El grado en el que el riesgo de fraude es relevante para el encargo.
- La naturaleza, momento de realización y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo y las necesidades de especialización, así como la naturaleza y extensión de la participación de expertos.
- Si la entidad tiene una función de auditoría interna, el impacto en el encargo.

A263. El profesional ejerciente puede decidir discutir los elementos de 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 profesional ejerciente. 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.

A264. 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 profesional ejerciente 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.

Graduación (Ref: Apartado 88)

A265. En encargos menos complejos, el encargo completo puede ser realizado por el líder del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual) o 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 aplicables, y la dimensión del equipo del encargo. Por ejemplo, en el caso de un encargo recurrente, un breve

memorando preparado al finalizar el encargo anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque los problemas identificados en el encargo recién finalizado, actualizado en el periodo actual mediante discusiones con partes apropiadas, puede ser adecuado como estrategia para el encargo actual.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados (Ref: Apartado 89)

A266. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para identificar el enfoque adecuado de la planificación y aplicación de los procedimientos de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y adecuada. Conocer el modo en el que la entidad desagrega o agrega la información sobre sostenibilidad a efectos de presentación (es decir, el modo en el que la dirección ha agrupado la información a efectos de presentación) puede ayudar al profesional ejerciente en la planificación del encargo de aseguramiento. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes en este sentido incluyen:

- Si los criterios aplicables tratan el modo en el que la información sobre sostenibilidad debe presentarse y el modo en el que la entidad ha aplicado dichos criterios. Los criterios aplicables no siempre especifican detalladamente el nivel de agregación o desagregación. Sin embargo, pueden incluir principios para determinar un nivel adecuado de agregación o desagregación en determinadas circunstancias. Por ejemplo, los criterios aplicables pueden requerir que la entidad informe únicamente por localización geográfica acerca de sitios operativos localizados en áreas de alto valor en biodiversidad. En otras circunstancias, los criterios aplicables pueden requerir que la información se desagregue aún más por tamaño operativo y proximidad relativa.
- Los objetivos y políticas de información de la entidad sobre la preparación de la información sobre sostenibilidad, incluidas sus políticas para la clasificación y presentación de la información sobre sostenibilidad.
- El límite de la información de la entidad, incluido si la información a revelar pertenece a una o más entidades dentro del límite de la información.
- La medida en la que la información sobre sostenibilidad:
 - Se procesa utilizando sistemas de información y controles comunes y
 - tiene una unidad común de medida.
- El modo en el que la información sobre sostenibilidad se comunica internamente a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la información a revelar se refiere a temas, aspectos sobre los temas o características similares o interconectados (véase el apartado A269).
- El modo en el que los compañeros de sector de la entidad presentan la información sobre sostenibilidad.

A267. El profesional ejerciente puede decidir que la manera en la que la dirección ha agregado o desagregado la información sobre sostenibilidad a efectos de presentación es el enfoque más adecuado para el encargo. El profesional ejerciente puede también decidir que agrupar la información sobre sostenibilidad de manera diferente puede ser más adecuado a efectos de la planificación y ejecución del encargo de un modo más eficaz y eficiente. Los factores que pueden ser relevantes para dicha decisión pueden incluir:

- El alcance del encargo, incluido si el encargo cubre la totalidad o parte de la información

sobre sostenibilidad presentada.

- Expectativas preliminares acerca de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (para encargos de seguridad limitada) o riesgos de incorrección material (para encargos de seguridad razonable).
- La naturaleza y extensión de los controles en común. Por ejemplo, los residuos generados por las actividades propias de la entidad se registran en el mismo sistema de información y se implementan controles comunes en todas las entidades o unidades de negocio del grupo.

A268. Los juicios del profesional ejerciente acerca de la materialidad tienen en cuenta las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe. Al considerar o determinar la materialidad de conformidad con el apartado 91, el profesional ejerciente puede considerar información a revelar que puede ser importante para los usuarios a quienes se destina el informe. Los procedimientos sobre el riesgo del profesional ejerciente se diseñan y aplican para identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (para un encargo de seguridad limitada) o para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas la información a revelar (en un encargo de seguridad razonable). En consecuencia, los juicios acerca de la materialidad y de la naturaleza y probabilidad de incorrecciones potenciales son relevantes para el enfoque del profesional ejerciente, incluida la manera en la que la información sobre sostenibilidad se agrupa para la planificación y ejecución del encargo.

A269. El profesional ejerciente puede agrupar la información sobre sostenibilidad de varias formas a efectos de la planificación y ejecución del encargo de aseguramiento.

Ejemplos:

- Por temas: Toda la información a revelar sobre clima, toda la información a revelar sobre prácticas laborales.
- Por aspectos sobre temas: Toda la información a revelar relativa a riesgos y oportunidades (independientemente del tema); toda la información a revelar relativa a fines.
- Por tema y aspecto sobre tema: Toda la información a revelar relativa a propósitos sobre clima; toda la información a revelar relativa a análisis de escenarios sobre el clima.
- Por características: Toda la información a revelar que es cualitativa; toda la información a revelar que es prospectiva; toda la información a revelar que es histórica.
- Por características y aspecto sobre tema: Toda la información a revelar relativa a propósitos que es de juicio; toda la información a revelar de propósitos que es histórica.

Materialidad (Ref: Apartados 91–92)

A270. La consideración o determinación por el profesional ejerciente de la materialidad, según corresponda, es relevante cuando se aplican procedimientos sobre el riesgo; se determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores y se evalúa si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material. Los juicios profesionales sobre materialidad se aplican a la luz de las circunstancias circundantes, pero no se ven afectados por el grado de seguridad. Es decir, para unos mismos usuarios a quienes se destina el informe y propósito, la materialidad para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada porque la materialidad se basa en las necesidades de

información de los usuarios a quienes se destina el informe.

A271. El concepto de materialidad generalmente incluye los siguientes principios:

- (a) los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios a quienes se destina la información sobre sostenibilidad se basan en la consideración de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto.
- (b) Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones que toman los usuarios a quienes se destina el informe basándose en la información sobre sostenibilidad.

A272. La materialidad es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por la percepción del profesional ejerciente de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

- (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 los criterios aplicables;
- (c) comprenden cualquier incertidumbre inherente que interviene en la medida o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad y
- (d) toman decisiones razonables basándose en la información sobre sostenibilidad en su conjunto.

Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general, no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

A273. Los criterios aplicables pueden incluir principios para ayudar a la entidad a identificar información relevante para los usuarios, la cual puede incluir términos que se refieren a la materialidad. Dichos principios, si están presentes en los criterios aplicables, pueden proporcionar al profesional ejerciente un marco de referencia para considerar o determinar la materialidad a efectos del encargo. Sin embargo, el proceso aplicado por la entidad para determinar las cuestiones sobre sostenibilidad sobre las que informar, denominado habitualmente «proceso para la identificación de temas sobre los que se va informar» o «proceso de materialidad», se refiere a la determinación por la dirección de los temas y aspectos sobre temas que pueden ser relevantes para los usuarios a quienes se destina el informe.

A274. Cuando una entidad utiliza criterios que identifican temas sobre los que informar que tienen un impacto en los resultados financieros de la entidad, nos podemos referir a las consideraciones sobre materialidad como «materialidad financiera». En este caso, la materialidad financiera se puede fijar en el contexto de elementos financieros y los usuarios a quienes se destina el informe serán probablemente proveedores actuales y futuros de deuda y patrimonio. Cuando una entidad utiliza criterios aplicables que identifican temas sobre los que informar relevantes para el impacto de la entidad en el medioambiente, la sociedad, la economía o la cultura, nos podemos referir a las consideraciones sobre materialidad como «materialidad del impacto». En este caso, la materialidad se considera conforme a la naturaleza y magnitud del impacto y puede ser relevante para un grupo más amplio de usuarios a quienes se destina el informe (véase también el

apartado A180). Cuando los criterios aplicables se refieren tanto al impacto financiero sobre la entidad como al impacto de la entidad sobre el medioambiente, la sociedad, la economía o la cultura, nos podemos referir a ella como «doble materialidad».

Ejemplo:

La entidad opera globalmente en varios sectores, incluidos la cuidado de la salud y bienes de consumo. La entidad contrató a una consultora externa para recopilar datos de las perspectivas de los grupos de interés acerca de la estrategia de sostenibilidad de la entidad. La entidad adoptó el enfoque de identificar primero los grupos de interés más relevantes, que incluían «clientes, proveedores, organizaciones sin fines lucrativos, el sector privado, académicos, consultores, gobierno, medios, financieros, patronales y grupos de estudio». Después, la entidad obtuvo respuesta directa sobre el modo en que su estrategia de sostenibilidad afectaba a las personas, comunidades más amplias y el medioambiente. Tras recopilar estos datos, la entidad los analizó para determinar qué problemas eran materiales para los encuestados e informó sobre esas áreas.

- A275. El «proceso de materialidad» de la dirección difiere de la materialidad considerada o determinada por el profesional ejerciente. El profesional ejerciente considera o determina la materialidad al determinar el enfoque para obtener evidencia y cuando valora incorrecciones identificadas en la información sobre sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento. Como resultado, los factores cualitativos considerados por la entidad y el profesional ejerciente pueden solaparse, pero no han de ser necesariamente idénticos. Para la información a revelar cuantitativa, el profesional ejerciente y la entidad no llegarán necesariamente al mismo umbral de materialidad.
- A276. La materialidad se refiere a la información sobre sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento. En consecuencia, cuando el encargo cubre alguna, pero no toda la información sobre sostenibilidad, la materialidad se considera en relación solo con la parte de la información que está dentro del alcance del encargo.
- A277. No toda la información a revelar implica las mismas consideraciones de materialidad. Generalmente, la materialidad se considera o determina para distinta información a revelar. Sobre distinta información a revelar, los mismos usuarios a quienes se destina el informe tienen necesidades diferentes, una tolerancia al error distinta, o la información puede estar expresada en diferentes unidades de medida. Considerar factores cualitativos puede ayudar a identificar información a revelar que puede ser más significativa para los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo, los usuarios a quienes se destina el informe pueden otorgar mayor importancia a información sobre seguridad alimentaria o de medicamentos de la que otorgan a información sobre el reciclaje de residuos no peligrosos porque las consecuencias de unas normas de seguridad deficientes sobre la producción de alimentos o medicamentos probablemente sean más graves para la salud humana que las de no reciclar residuos no peligrosos. Por lo tanto, puede existir menor tolerancia a incorrección de la información sobre seguridad alimentaria o de medicamentos que sobre residuos no peligrosos.

Consideraciones sobre materialidad cualitativa (Ref: Apartado 91(a))

- A278. Algunos ejemplos de factores que pueden ser relevantes para la consideración de la materialidad para información cualitativa por profesional ejerciente incluyen:
- El número de personas o entidades afectadas por la cuestión de sostenibilidad y la gravedad del efecto de esta. Por ejemplo, un vertido de residuos peligrosos puede tener

un impacto sobre un reducido número de personas, pero el efecto de dicho vertido puede dar lugar a consecuencias adversas graves para el medioambiente.

- La interacción entre los múltiples temas y aspectos sobre los temas, y la importancia relativa de ellos, como cuando un informe incluye muchos indicadores de resultado.
- El formato de la presentación que se ha adoptado para la información sobre sostenibilidad cuando los criterios aplicables permiten variaciones en dicha presentación.
- La naturaleza de una incorrección potencial y cuándo se considerará material. Por ejemplo, la naturaleza de las desviaciones de un control que se han observado cuando la información sobre sostenibilidad es una declaración de que el control existe o es eficaz.
- Si una incorrección potencial puede afectar el cumplimiento de una disposición legal o reglamentaria, incluido si existe un incentivo o presiones a la dirección para alcanzar un propósito o resultado esperado. Por ejemplo, un profesional ejerciente puede considerar que una incorrección potencial es material si afectó a un umbral a partir del cual la entidad debería pagar un impuesto al carbono.
- Si una incorrección potencial se consideraría significativa basándose en el conocimiento por el profesional ejerciente de comunicaciones conocidas previas a los usuarios a quienes se destina el informe sobre cuestiones relevantes para las necesidades de información de esos usuarios. Por ejemplo, con relación a los resultados esperados sobre metas o propósitos, el grado al cual la incorrección potencial impactaría el logro por la entidad de dicha meta o propósito.
- Cuando la cuestión sobre sostenibilidad es un programa del gobierno o una entidad del sector público, si un determinado aspecto del programa o de la entidad es significativo con respecto a la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o de la entidad.
- Si los criterios aplicables incluyen el concepto de diligencia debida con respecto a los efectos, la naturaleza y extensión esos efectos. Por ejemplo, un profesional ejerciente puede considerar si la información revelada por la entidad omitió o distorsionó las medidas tomadas para prevenir o mitigar el impacto negativo o si se ignoraron otros efectos negativos adicionales, o si las medidas de la entidad para prevenir o mitigar efectos negativos no fueron eficaces.
- Para información a revelar narrativa, si el nivel de detalle de la descripción o el tono global de las palabras utilizadas para describir la cuestión pueden dar una imagen que induce a error a los usuarios de la información sobre sostenibilidad.
- El modo en el que la presentación de la información influye en la percepción de los usuarios sobre la información. Por ejemplo, cuando la dirección presenta la información a revelar en gráficos, diagramas o imágenes, las consideraciones sobre materialidad pueden incluir si la utilización de diferentes escalas para los ejes X e Y en un gráfico puede producir información materialmente incorrecta o que induce a error.

Consideraciones sobre materialidad cuantitativa (Ref: Apartado 91(b))

A279. Los factores cuantitativos se refieren a la magnitud de las incorrecciones relativas a la información a revelar que, en su caso:

- (a) se expresan en forma de número o
- (b) se relacionan de algún otro modo con valores numéricos (por ejemplo, el número de desviaciones de un control que se han observado puede ser un factor cuantitativo)

pertinente cuando la información sobre sostenibilidad es una declaración de que el control es eficaz).

A280. Para la información a revelar cuantitativa (por ejemplo, un indicador clave de resultado expresado en términos numéricos) se puede determinar la materialidad mediante la aplicación de un porcentaje a la métrica sobre la que se informa o a una referencia relacionada con la información a revelar. Si los criterios aplicables especifican un umbral porcentual para la materialidad, ello puede proporcionar un marco de referencia para que el profesional ejerciente determine la materialidad para la información a revelar.

Algunos ejemplos de umbrales pueden incluir x% de las inversiones en proyectos comunitarios (en horas o en términos monetarios), un y% de la energía consumida (en Kwh) o un z% de la tierra rehabilitada (en hectáreas).

A281. Los criterios aplicables pueden requerir la revelación de información financiera sobre costes históricos. Por ejemplo, los temas sobre los que se informa pueden incluir inversión comunitaria, gastos de formación o impuestos por jurisdicción. Esta información puede también incluirse en los estados financieros de la entidad. El profesional ejerciente u otro profesional ejerciente puede estar contratado para auditar esos estados financieros. La materialidad utilizada para esos aspectos de la información a revelar no necesariamente será la misma que la materialidad utilizada en la auditoría de los estados financieros de la entidad.

Reconsideración de la materialidad a medida que el encargo avanza (Ref: Apartado 91)

A282. Existe la posibilidad de que la materialidad sea revisada como resultado de un cambio en las circunstancias durante el encargo de aseguramiento (por ejemplo, enajenaciones de una parte importante de los negocios de la entidad), nueva información o un cambio en el conocimiento por el profesional ejerciente de la entidad y sus operaciones como consecuencia de los procedimientos realizados. Por ejemplo, durante el encargo puede resultar aparente que es probable que el porcentaje de categorías significativas de productos que son evaluadas para mejorar su impacto en la salud y seguridad del cliente sea sustancialmente diferente al esperado en la planificación. Si durante el encargo, el profesional ejerciente concluye que es adecuada una materialidad diferente, puede ser necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos posteriores.

Materialidad para la ejecución del trabajo (Ref: Apartado 92)

A283. La materialidad para la ejecución del trabajo puede utilizarse durante diferentes etapas del encargo de aseguramiento. Por ejemplo, la materialidad para la ejecución del trabajo puede ser útil para identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (en un encargo de seguridad limitada) o para ayudar a identificar y valorar riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a información a revelar (en un encargo de seguridad razonable) y para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos posteriores.

A284. Para información a revelar cuantitativa, planificar el encargo únicamente para detectar incorrecciones materiales pasa por alto el riesgo de agregación, que es la probabilidad de que la agregación de incorrecciones no corregidas y no detectadas exceda la materialidad. El riesgo de agregación surge porque la dirección puede desagregar la información sobre sostenibilidad con el fin de aplicar los criterios aplicables, o el profesional ejerciente puede hacerlo con el fin de diseñar y aplicar procedimientos de aseguramiento. En consecuencia, puede ser adecuado que, cuando el profesional ejerciente planifique la naturaleza, momento de realización y

extensión de los procedimientos:

- (a) considere establecer la materialidad para la ejecución del trabajo relativa a la información a revelar cuantitativa para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo o
- (b) considere qué tipos de errores u omisiones podrían constituir potencialmente una incorrección material al agregarse a otras incorrecciones.

A285. La materialidad para la ejecución del trabajo no trata incorrecciones que serían materiales solo debido a factores cualitativos que afectan a su significatividad. Sin embargo, diseñar procedimientos para aumentar la probabilidad de identificar incorrecciones que son materiales solo debido a factores cualitativos, en la medida que sea posible hacerlo, puede también ayudar al profesional ejerciente a responder al riesgo de agregación.

Procedimientos sobre el riesgo

Diseño y aplicación de procedimientos sobre el riesgo (Ref: Apartados 94L-96)

A286. Los procedimientos sobre el riesgo son parte de un proceso iterativo y dinámico. Pueden desarrollarse expectativas iniciales acerca de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (en un encargo de seguridad limitada) o riesgos de incorrección material (en un encargo de seguridad razonable) que se pueden afinar a medida que el profesional ejerciente 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 aseguramiento.

A287. La naturaleza y extensión de los procedimientos sobre el riesgo variará según la naturaleza y circunstancias de la entidad (por ejemplo, la formalidad de las políticas o los procedimientos de la entidad y e los procesos y sistemas), la naturaleza y complejidad de las cuestiones sobre sostenibilidad y las características de los hechos o condiciones que pueden dar lugar a incorrecciones materiales. El profesional ejerciente aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos sobre el riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIAS, según sea adecuado al grado de seguridad a obtener. El grado de conocimiento que debe tener el profesional ejerciente es inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A288. El tipo de procedimientos sobre el riesgo que aplica el profesional ejerciente puede incluir los siguientes:

- (a) Indagaciones ante la dirección, ante las personas adecuadas de la función de auditoría interna (si existe la función) y ante otros de la entidad que, a juicio del profesional ejerciente, pueden tener información que es probable que ayude a la identificación de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (para un encargo de seguridad limitada) o a identificar riesgos de incorrección material (para encargos de seguridad razonable), debido a fraude o error.
- (b) Procedimientos analíticos.
- (c) Observación e inspección.

A289. Diseñar y aplicar procedimientos sobre el riesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes, incluido:

- (a) Interacciones con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otro personal clave de la entidad, lo cual puede incluir personal de la entidad que trabaja en funciones

relevantes para la información sobre sostenibilidad (como recursos humanos) o auditores internos.

- (b) Algunos terceros, como autoridades reguladoras, obtenida tanto directa como indirectamente.
- (c) Información a disposición del público acerca de la entidad y su sector, por ejemplo, notas de prensa emitidas por la entidad, documentación para analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre el impacto sobre la sostenibilidad.

A290L. En circunstancias poco frecuentes, los procedimientos sobre el riesgo del profesional ejerciente pueden no identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales. Con independencia de si se ha identificado tal información a revelar, el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos con el fin de obtener un grado de seguridad significativo. En tales casos, el profesional ejerciente puede aplicar procedimientos sobre el riesgo adicionales o diseñar y aplicar procedimientos posteriores sobre la información a revelar que es material para la información sobre sostenibilidad.

A291. El profesional ejerciente puede aplicar procedimientos posteriores conjuntamente con procedimientos sobre el riesgo cuando sea eficiente hacerlo.

Ejemplos:

- En un encargo de seguridad limitada, la evidencia obtenida que justifica la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales puede también fundamentar la conclusión del profesional ejerciente de que no es probable que la cuestión haga que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales.
- En un encargo de seguridad razonable, la evidencia obtenida que justifica la identificación y valoración de riesgos de incorrección material sustenta asimismo la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

Consideración de información de los procedimientos de aceptación y continuidad del encargo (Ref: Apartado 95)

A292. El apartado 69 requiere que el profesional ejerciente obtenga un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo para proporcionar una base adecuada para la determinación de si concurren las condiciones previas para el encargo. Este conocimiento preliminar normalmente no es suficiente para cumplir los requerimientos de los apartados 94L y 94R, pero puede proporcionar evidencia importante que justifique el conocimiento requerido. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede haber obtenido un extenso conocimiento de los criterios aplicables al aceptar el encargo y puede complementar este conocimiento a efectos de aplicar procedimientos sobre el riesgo. Alguna información que el profesional ejerciente puede también considerar para obtener un conocimiento incluye:

- (a) en su caso, otros encargos realizados por el líder del encargo para la entidad, como la auditoría de los estados financieros o la verificación de cuestiones específicas (por ejemplo, la verificación del consumo de agua para una operación significativa dentro de la entidad).
- (b) Experiencia previa con la entidad, en caso de que la información siga siendo relevante y fiable como evidencia para el encargo actual.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartado 96)

A293. Las discusiones entre el líder del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto externo clave del profesional ejerciente pueden:

- Proporcionar una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el líder del encargo, 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

A294. Cuando el encargo es realizado por una única persona, como un profesional ejerciente individual, la consideración de las cuestiones del apartado 96 puede, no obstante, ayudar al profesional ejerciente a identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (para un encargo de seguridad limitada) o a identificar riesgos de incorrección material (para un encargo de seguridad razonable).

Conocimiento de las cuestiones sobre sostenibilidad y de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 97)

A295. Las características de los hechos o condiciones que pueden dar lugar a incorrecciones materiales en la información a revelar pueden incluir complejidad, juicio, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o fraude, que tienen como resultado susceptibilidad de la información a revelar a incorrección material debida a fraude o error.

A296. Las incorrecciones materiales debidas a fraude en la información sobre sostenibilidad puede referirse a cuestiones como las siguientes:

- 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 por el impuesto al carbón o para exagerar los créditos de carbono generados.
- Presentar intencionadamente información sobre sostenibilidad relativa a incentivos por resultados o compensación de manera sesgada para influir en el resultado de la remuneración o compensación por resultados.
- Presiones ligadas a obtener ciertas credenciales o reconocimientos (por ejemplo, un sello o clasificación como «verde»).
- Sistemas de control interno sobre la información sobre sostenibilidad inmaduros.

A297. Las características de los hechos o condiciones que podrían dar lugar a riesgos de incorrección material pueden ser diferentes para diferente información a revelar. Por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con la información acerca de los residuos de la entidad generados por la actividad propia pueden ser diferentes a los riesgos de incorrección material relacionados con la información acerca de los residuos generados en la cadena de valor de la entidad por la extracción o suministro.
- Los riesgos de incorrección material en información cuantitativa histórica pueden diferir de los riesgos de incorrección material en información cualitativa prospectiva.

A298. Las cuestiones sobre sostenibilidad pueden ser complejas de medir o evaluar o estar sujetas a incertidumbres. Por ejemplo, los riesgos potenciales relacionados con el clima, la probabilidad de su ocurrencia y su impacto a corto, medio y largo plazo en una entidad y su cadena de suministro pueden ser complejos de medir y evaluar y estar sujetos a un alto grado de incertidumbre. Como resultado de las limitaciones inherentes, puede ser más probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o el riesgo de incorrección material en la información a revelar puede ser más elevado (seguridad razonable) o puede ser difícil identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o identificar y valorar los riesgos de incorrección material en la información sobre sostenibilidad (seguridad razonable).

Conocimiento de los criterios aplicables (Ref: Apartado 98)

A299. El conocimiento de los criterios aplicables ayuda al profesional ejerciente a identificar la susceptibilidad de la información a revelar a incorrección. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede:

- Identificar elementos de los criterios aplicables que pueden ser más susceptibles de interpretación y aplicación incorrectas por la entidad para la preparación de la información sobre sostenibilidad.
- Identificar dónde puede tener la entidad que utilizar juicio profesional para aplicar los criterios aplicables y, en consecuencia, puede dar lugar a riesgos de incorrección material (seguridad razonable) o a información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) debido a los juicios inadecuados en las circunstancias de la entidad.
- Identificar aspectos de los criterios aplicables que pueden ser más susceptibles de manipulación, por ejemplo, cuando se permite a la entidad preparar información bajo el principio de cumplir o explicar, siempre que la entidad tenga una base razonable para hacerlo.
- Determinar que falta el proceso de la entidad para identificar, evaluar y aplicar los criterios aplicables lo que podría dar lugar a un riesgo de incorrección material (seguridad razonable) o información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) porque los criterios no son correctamente aplicados por la entidad.

A300. El conocimiento de los criterios aplicables puede incluir:

- Las incertidumbres y complejidades asociadas a la identificación de los criterios marco y cualquier criterio desarrollado por la entidad utilizado para interpretar el marco.
- Los criterios para identificar temas y aspectos sobre los temas relevantes a presentar y

revelar en la información sobre sostenibilidad.

- Los criterios para identificar el límite de la información y si difieren para cada información a revelar.
- El modo en el que la entidad desarrolla sus propios criterios, incluidos los criterios para interpretar los criterios marco (por ejemplo, la selección y aplicación de los métodos de cuantificación y las políticas de presentación) y los controles sobre el proceso de la entidad.

A301. Los criterios marco pueden considerarse no adecuados por sí solos (por ejemplo, pueden ser incompletos o sujetos a interpretación en su aplicación). En consecuencia, la entidad puede complementar los criterios marco de forma que los criterios aplicables sean adecuados. El proceso para desarrollar los criterios aplicables y su aplicación sobre las cuestiones sobre sostenibilidad puede ser complejo, requerir juicio y ser susceptible de sesgo. La evaluación requerida en el apartado 98 puede tener como resultado que el profesional ejerciente identifique información a revelar con mayor susceptibilidad de incorrección que lleve al profesional ejerciente a reevaluar la adecuación de los criterios aplicables.

Conocimiento de la entidad y su entorno

Conocimiento de las operaciones, la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y de su modelo de negocio (Ref: Apartado 99(a))

A302. La información obtenida por el profesional ejerciente a través de indagaciones ante la parte o las partes apropiadas u otros puede proporcionar evidencia importante que justifique el conocimiento requerido; sin embargo, la indagación por sí sola generalmente no es suficiente para identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a la información a revelar (seguridad razonable).

A303. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar las características de la entidad y su entorno que son relevantes para la información sobre sostenibilidad y que, por lo tanto, es necesario conocer. El principal aspecto a considerar por el profesional ejerciente es si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar el objetivo de los procedimientos sobre el riesgo. El conocimiento del profesional ejerciente puede implicar menor esfuerzo cuando el alcance del encargo de aseguramiento se limita a cierta información sobre sostenibilidad (por ejemplo, distintas métricas). De otra manera, un conocimiento más amplio de la entidad y su entorno puede ser necesario si el alcance del encargo de aseguramiento trata múltiples temas o aspectos sobre los temas.

A304. El conocimiento por el profesional ejerciente de la entidad y su entorno puede incluir el conocimiento de:

- (a) la naturaleza de la entidad y los riesgos de negocio relacionados con la sostenibilidad, incluidos:
 - (i) La naturaleza de las operaciones incluidas en el límite de la información de la entidad, que comprende:
 - a. si las actividades u operaciones que están dentro del límite de la información son internas o externas a la entidad;
 - b. la contribución de cada actividad u operación a la información sobre sostenibilidad, incluidas, si son materiales para la información sobre

sostenibilidad, las entidades u operaciones que están dentro de la cadena de valor; y

- c. las incertidumbres asociadas a las cantidades informadas en la información sobre sostenibilidad.
 - (ii) Cambios en la naturaleza de la entidad, su riesgo de negocio o el límite de la información, incluido si han habido fusiones, adquisiciones, bajas o subcontrataciones, respecto al periodo anterior.
 - (iii) La frecuencia y naturaleza de las interrupciones en las operaciones.
- (b) La madurez de los sistemas, procesos y controles sobre la información sobre sostenibilidad y la medida en que integran el uso de las TI.

Conocimiento del límite de la información (Ref: Apartado 99(b))

A305. El conocimiento del límite de la información puede requerir el análisis de estructuras organizativas complejas (por ejemplo, múltiples unidades operativas en distintas jurisdicciones), relaciones contractuales y actividades dentro de la cadena de valor de la entidad. La manera en la que se organizan las operaciones puede también tener implicaciones para el límite de la organización. Por ejemplo, una instalación puede ser propiedad de una parte, ser operada por otra y procesar materiales solo para una tercera, pero las actividades sobre sostenibilidad de las tres entidades pueden estar dentro del límite de la información. El conocimiento de las actividades que se encuentran dentro del límite de la información ayuda al profesional ejerciente a:

- Conocer si las cuestiones sobre sostenibilidad o la información a revelar están afectadas por complejidad, juicio, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o fraude.
- Identificar cuestiones sobre sostenibilidad para las que puede ser necesario utilizar el trabajo de otros para obtener evidencia suficiente y adecuada.
- Identificar los miembros del equipo del encargo y otras partes con las que el líder del encargo discute la susceptibilidad de la información a revelar a incorrecciones materiales debido a fraude o error.
- Considerar o determinar una materialidad adecuada para la información a revelar aplicable.
- Determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores.
- Identificar información a revelar para la que puede ser difícil obtener evidencia suficiente y adecuada y, como resultado, las conclusiones del informe de aseguramiento.

Conocimiento de las metas, los propósitos o los objetivos estratégicos de la entidad (Ref: Apartado 99(c))

A306. El conocimiento de las metas, los propósitos o los objetivos estratégicos relacionados con la información sobre sostenibilidad y de las mediciones utilizadas para evaluar el resultado de la entidad puede ayudar al profesional ejerciente a identificar incentivos y presiones que aumentan la susceptibilidad de la información sobre sostenibilidad a sesgo de la dirección o fraude.

Conocimiento del marco normativo (Ref: Apartado 100)

A307. El efecto sobre la información sobre sostenibilidad de las disposiciones legales y reglamentarias variará. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. Algunas disposiciones pueden tener un efecto directo sobre la información sobre sostenibilidad, ya que pueden determinar los criterios a aplicar o especificar la información a revelar a incluir en la información sobre sostenibilidad de una entidad.

A308. Otras disposiciones legales y reglamentarias pueden no tener un efecto directo sobre la determinación de la información a revelar en la información sobre sostenibilidad, pero su cumplimiento puede ser fundamental para aspectos operativos del negocio. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento, lo cual puede tener consecuencias en la información a revelar de la entidad.

A309. Para obtener un conocimiento del marco normativo, y del modo en que la entidad cumple con dicho marco, el profesional ejerciente puede, por ejemplo:

- utilizar el conocimiento que ya tenga del sector de actividad de la entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos;
- actualizar el conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que establecen criterios, marcos, normas u orientación;
- indagar ante la dirección sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad; e
- indagar ante la dirección sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Indagaciones y discusión con las partes apropiadas (Ref: Apartado 101)

A310. La indagación ante las partes apropiadas y, en su caso, ante otros dentro de la entidad puede ofrecer al profesional ejerciente diferentes perspectivas para aplicación de procedimientos sobre el riesgo.

Ejemplos:

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al profesional ejerciente a conocer la extensión de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de la información sobre sostenibilidad.
- Las indagaciones ante la dirección pueden ayudar al profesional ejerciente a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de los criterios aplicables.
- Las indagaciones dirigidas al asesor jurídico interno de la entidad pueden proporcionar información acerca de cuestiones como litigios, cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la información sobre sostenibilidad.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información sobre sostenibilidad.

- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con la TI.

A311. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden ayudar al profesional ejerciente en el conocimiento de la entidad y su entorno, en la identificación de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (seguridad razonable).

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 102L, 102R)

A312. Conocer los componentes del sistema de control interno de la entidad relevantes para las cuestiones sobre sostenibilidad y la preparación de la información sobre sostenibilidad ayudan al profesional ejerciente a identificar los tipos de incorrecciones que pueden existir y los factores que afectan a la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o a los riesgos de incorrección material en la información a revelar (seguridad razonable).

A313. El grado de formalidad del sistema de control interno de la entidad, incluido el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y los procesos para el seguimiento del sistema de control interno, pueden diferir según el tamaño y complejidad de la entidad y por la naturaleza y complejidad de las cuestiones sobre sostenibilidad y los criterios aplicables.

A314. La naturaleza y extensión del conocimiento por del profesional ejerciente del sistema de control interno de la entidad puede variar en función de la complejidad del encargo de aseguramiento y de la naturaleza y complejidad de los temas y aspectos sobre los temas que comprenden las cuestiones sobre sostenibilidad. A medida que la entidad y los temas y los aspectos sobre los temas son más complejos, es probable que sea necesario aplicar procedimientos mas extensos para conocer los controles; por ejemplo, comprobando paso a paso para confirmar las indagaciones ante el personal de la entidad. Una comprobación paso a paso implica la selección de hechos o condiciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información.

A315L. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente no tiene la obligación de obtener conocimiento de todos los componentes del control interno de la entidad relacionados con la preparación de la información sobre sostenibilidad como se requiere en un encargo de seguridad razonable. Además, el profesional ejerciente no tiene la obligación de evaluar el diseño de los controles y determinar si estos han sido implementados, a menos que el profesional ejerciente tenga planificado comprobar la eficacia operativa de los controles. El profesional ejerciente aplica juicio profesional para determinar la extensión del conocimiento necesario para identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales y proporcionar una base para el diseño de procedimientos que se centren en esa información a revelar. A menudo, no será necesario obtener un conocimiento detallado de los componentes y procedimientos para obtener el conocimiento de los componentes, y los procedimientos necesarios para obtener el conocimiento pueden ser menores en extensión y de diferente naturaleza que los requeridos en un encargo de seguridad razonable. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede obtener un conocimiento suficiente del sistema de información a través de indagaciones en un encargo de seguridad limitada, pero puede necesitar realizar una comprobación paso a paso en un encargo de seguridad razonable.

A316. En algunas circunstancias, las cuestiones sobre sostenibilidad pueden estar relacionadas con controles (es decir, los controles son aspectos sobre los temas). Por ejemplo, la información sobre sostenibilidad puede comprender información a revelar que describe el diseño, implementación o eficacia de los controles sobre salud y seguridad laborales. El apartado 97 requiere que el profesional ejerciente conozca las cuestiones sobre sostenibilidad (en este caso, los controles sobre la salud y seguridad laborales). En estas circunstancias, los apartados 102L y 102R requieren el conocimiento del sistema de control interno de la entidad relacionado con los procesos utilizados para diseñar, implementar u operar los controles sobre salud y seguridad laborales y los procesos para preparar información de esos controles.

A317. El conocimiento por el profesional ejerciente de los componentes relevantes del sistema de control interno de la entidad puede generar dudas sobre la posibilidad de obtener evidencia en la que basar la conclusión de aseguramiento o puede indicar la necesidad de renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten. Por ejemplo:

- Las dudas acerca de la integridad de aquellas personas que preparan la información sobre sostenibilidad pueden ser tan graves que pueden causar que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que el riesgo de manifestaciones erróneas por parte de la dirección en la información sobre sostenibilidad hagan que no se pueda ejecutar un encargo.
- Las dudas acerca de la competencia de la dirección y la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden hacer que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que es improbable que haya evidencia adecuada y suficiente disponible para fundamentar una conclusión no modificada sobre la información sobre sostenibilidad.

El entorno de control (Ref: Apartados 102L(a), 102R(a), 103R)

A318R. El conocimiento por el profesional ejerciente del entorno de control, como el modo en que la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos, puede ayudar al profesional ejerciente a identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales. Por ejemplo, deficiencias en el entorno de control pueden tener como resultado que sea probable que surjan incorrecciones materiales en la información a revelar en toda la información sobre sostenibilidad.

A319R La evaluación por el profesional ejerciente del entorno de control puede ayudar al profesional ejerciente a identificar problemas potenciales en los otros componentes del sistema de control interno de la entidad. Esto es así porque el entorno de control es el fundamento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al profesional ejerciente a conocer los riesgos a los que se enfrenta la entidad y a identificar y a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a la información a revelar.

A320. El conocimiento por el profesional ejerciente del entorno de control puede incluir el conocimiento de los controles, los procesos y las estructuras que tratan:

- El modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos.
- La independencia de los responsables del gobierno de la entidad y su supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando estos sean distintos de la dirección.
- La asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad.
- El modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes.

- El modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de los objetivos del sistema de control interno.

A321. La información acerca del control interno en entidades menos complejas puede no estar disponible en forma documentada, en especial, cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero la información aún puede ser adecuadamente relevante y fiable en función de las circunstancias. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede observar las prácticas pasadas y actuales y su relación con los interesados. Dichas observaciones pueden contribuir al conocimiento por el profesional ejerciente de los componentes del sistema de control interno de la entidad, incluso si las políticas no se han documentado formalmente.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartados 102L(b), 102R(b), 104R)

A322. Los resultados de la valoración del riesgo por la entidad pueden ayudar al profesional ejerciente en:

- (a) la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en la información a revelar (seguridad razonable); y
- (b) la obtención de un conocimiento de las cuestiones sobre sostenibilidad y otras circunstancias del encargo.

A323R. La evaluación por el profesional ejerciente del proceso de valoración del riesgo por la entidad le puede ayudar a comprender dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden existir y cómo ha respondido a esos riesgos. La evaluación por el profesional ejerciente del modo en que la entidad identifica los riesgos y del modo en que los valora y responde ayuda al profesional ejerciente a conocer si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y resueltos como corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad.

A324R. Según algunos criterios aplicables, se requiere que la entidad identifique y proporcione información acerca de riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad o sobre el proceso o los procesos por los que los riesgos y las oportunidades relacionados con la sostenibilidad se identifican, valoran y gestionan. En consecuencia, el conocimiento y evaluación del sistema de valoración del riesgo de la entidad puede también ayudar al profesional ejerciente a identificar y valorar los riesgos de incorrección material relacionados con la adecuada aplicación de los criterios aplicables por la entidad. Por ejemplo, si el profesional ejerciente identifica deficiencias potenciales en el sistema de valoración del riesgo por la entidad, el profesional ejerciente puede determinar que existe un riesgo elevado de que los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad puedan no haber sido identificados por la entidad y que, por lo tanto, sea incompleta su presentación o descripción en la información sobre sostenibilidad.

A325R. No todos los riesgos identificados por la entidad dan lugar a riesgos de incorrección material. Para conocer el modo en que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos relevantes para la preparación de la información sobre sostenibilidad, y han tomado decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos, el profesional ejerciente puede considerar el modo en que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad:

- (a) han especificado los objetivos de la entidad con la suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con esos objetivos;
- (b) han identificado los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y han analizado los

riesgos como base para determinar el modo en que se deberían gestionar y

- (c) han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad.

A326. Si el profesional ejerciente identifica riesgos que la entidad no ha identificado y dichos riesgos son de un tipo que el profesional ejerciente espera que se deberían haber identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad, ello puede ser indicativo de que el sistema de valoración del riesgo por la entidad no es adecuado a las circunstancias de la entidad.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartados 102R(c), 105R)

A327R. El conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad puede implicar conocimiento de:

- (a) los aspectos del proceso de la entidad que tratan de:
 - (i) las evaluaciones continuas e individuales para el seguimiento de la eficacia de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas;
 - (ii) en su caso, la función de auditoría interna de la entidad, incluida su naturaleza, responsabilidades y actividades; y
- (b) las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno y los fundamentos de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para esa finalidad.

A328R. La evaluación por el profesional ejerciente del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno le ayuda a conocer si los demás componentes del sistema control interno de la entidad existen y funcionan y, en consecuencia, le ayuda en el conocimiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación puede ayudar también al profesional ejerciente en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a la información a revelar.

A329R. Cuestiones que el profesional ejerciente puede considerar para obtener conocimiento del modo en que la entidad realiza el seguimiento de su sistema de control interno incluyen:

- (a) el diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si el seguimiento es periódico o continuo;
- (b) la realización y frecuencia con la que se realizan las actividades de seguimiento;
- (c) la evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y
- (d) el modo en que se ha respondido a las deficiencias identificadas a través de medidas correctoras adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de ejecutarlas.

A330R. El profesional ejerciente también puede considerar el modo en que el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno trata el seguimiento de controles de procesamiento de la información en el que interviene la utilización de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- (a) Controles para el seguimiento de entornos de TI complejos que:

- (i) evalúan la continuidad de la eficacia del diseño de los controles de procesamiento de la información y los modifican, según corresponda, ante cambios en las condiciones; o
- (ii) evalúan la eficacia operativa de los controles de procesamiento de la información.
- (b) Controles que realizan el seguimiento de las autorizaciones que se aplican en los controles de procesamiento de la información automatizados que aplican la segregación de funciones.
- (c) Controles que realizan el seguimiento del modo en que se identifican y resuelven los errores o las deficiencias de controles relacionados con la automatización de la información sobre sostenibilidad.

A331R. En entidades menos complejas, y en especial en las entidades dirigidas por el propietario, el conocimiento por el profesional ejerciente del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, a menudo, se centra en el modo en que la dirección o el propietario participan directamente en las operaciones dado que puede que no existan otras actividades de seguimiento.

A332R. En el caso de entidades en las que no existe un proceso formal, el conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno puede incluir conocer las revisiones periódicas de información diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

El sistema de información y comunicación (Ref: Apartados 102L(c), 102R(d), 106)

A333. El profesional ejerciente aplica su juicio para determinar los aspectos del sistema de información que son relevantes para el encargo y puede indagar ante la parte o las partes apropiadas sobre esos aspectos. El conocimiento del sistema de información puede incluir un conocimiento de lo siguiente:

- (a) Las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas o los procedimientos que definen, para la información sobre sostenibilidad:
 - (i) el modo en el que la información, incluida la información cualitativa se captura, registra, procesa, revisa, corrige y presenta. Dichas políticas y procedimientos pueden incluir procesos de verificación interna en los que un revisor comprueba la exactitud e integridad de los datos y la información y los aprueba como evidencia de que se ha llevado a cabo dicha revisión;
 - (ii) registros de soporte y otra información acerca de las cuestiones sobre sostenibilidad relacionadas con el flujo de información en el sistema de información; y
 - (iii) los procesos utilizados para preparar la información sobre sostenibilidad.
- (b) El modo en que la entidad comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de la información sobre sostenibilidad y las correspondientes responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno de la entidad:
 - (i) entre personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades;
 - (ii) entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad;

- (iii) con los usuarios a quienes se destina el informe; y
 - (iv) con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras.
- (c) Las políticas o los procedimientos de la entidad que tratan la fiabilidad de la información. Por ejemplo, los controles de la entidad pueden tratar la fiabilidad de la información de fuentes externas mediante:
- (i) el seguimiento de la información remitida y recibida de la fuente externa;
 - (ii) la consideración de la reputación de la fuente externa y
 - (iii) la consideración de si existen otras fuentes de información similar y si la información procedente de dichas fuentes diferentes disponibles está alineada.

A334. El conocimiento por el profesional ejerciente del sistema de información se puede obtener de varias maneras y puede incluir:

- (a) indagaciones ante personal relevante acerca de los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar sobre hechos y condiciones relacionados con temas o aspectos sobre los temas;
- (b) la inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información;
- (c) la observación de la ejecución de las políticas o procedimientos por el personal de la entidad; o
- (d) la selección de hechos o condiciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información (es decir, ejecutando una comprobación paso a paso).

A335. Los sistemas de información y comunicación de la entidad probablemente implican la utilización de TI para recopilar o procesar datos e información. Las entidades pueden utilizar aplicaciones de TI complejas, hojas de cálculo simples o registros en papel, o una combinación de estos. El conocimiento del entorno de TI por el profesional ejerciente incluye el entorno de TI, las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. La utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI por la entidad puede dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI. Por ejemplo, los cambios en los flujos de información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos que intervienen en el procesamiento o en el almacenamiento de esa información.

A336. El sistema de información y el modo en que la entidad comunica en las entidades de menor tamaño o menos complejas, probablemente es menos sofisticado e implica un entorno de TI menos complejo que en entidades más grandes y complejas. Las entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos, registros sofisticados o políticas escritas. En consecuencia, es posible que conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad requiera menos esfuerzo en un encargo de una entidad menos compleja y necesitar más indagación que la observación o la inspección de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener un conocimiento sigue siendo importante para proporcionar la base para el diseño de procedimientos posteriores y puede ayudar posteriormente al profesional ejerciente en la identificación de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

(seguridad razonable).

Actividades de control (Ref: Apartados 102R(e), 107L, 107R)

A337. La identificación y evaluación por el profesional ejerciente de controles en el componente de actividades de control en el sistema de control interno de la entidad se puede centrar en controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el profesional ejerciente identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de la información.

A338R. Un encargo de aseguramiento no requiere un conocimiento de todos los controles relacionados con cada información a revelar o cada afirmación correspondiente a esta.

A339R. Algunos ejemplos de otros controles para los que puede ser adecuado que el profesional ejerciente obtenga un conocimiento incluyen:

- Controles que responden a los riesgos de incorrección material valorados como altos dentro del espectro de riesgo sobre la base de su probabilidad y magnitud.
- Controles relacionados con la compilación de la información sobre sostenibilidad o los ajustes a esta.
- Si la entidad utiliza una organización de servicios, los controles en la entidad relativos a los servicios que presta la organización de servicios.

Diseño e implementación de controles (Ref: Apartados 108L, 108R)

A340. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración por el profesional ejerciente de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control).

A341. El profesional ejerciente determina la implementación de un control identificado estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido que el profesional ejerciente evalúe la implementación de un control que no tenga un diseño eficaz. En consecuencia, el profesional ejerciente evalúa en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia de control.

A342. Es posible que el profesional ejerciente concluya que es adecuado comprobar un control eficazmente diseñado e implementado para tener en cuenta su eficacia operativa en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos posteriores. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado de un modo eficaz, no tiene ninguna utilidad comprobarlo.

A343R. Cuando el profesional ejerciente prevé comprobar la eficacia operativa de un control, la información que obtenga sobre el grado en que el control responde al riesgo o los riesgos de incorrección material es un dato para su valoración del riesgo en las afirmaciones.

A344. Evaluar el diseño y determinar la implementación de controles no es suficiente para comprobar su eficacia operativa. Sin embargo, en controles automatizados, el profesional ejerciente puede planificar comprobar su eficacia operativa mediante la identificación y comprobación de controles de TI integrados en el sistema de TI. Los controles generales de TI que no pueden ser reconfigurados o cambiados por la dirección proporcionan el funcionamiento congruente de un

control automatizado. El profesional ejerciente puede comprobar los controles generales de TI en lugar de realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles automatizados directamente.

A345. El profesional ejerciente puede esperar una documentación más formal del sistema de información y los controles cuando el sistema de información y los controles forman parte de las cuestiones sobre sostenibilidad (por ejemplo, cuando la información sobre sostenibilidad se refiere a los controles de la entidad).

Identificación de deficiencias de control (Ref: Apartados 109L, 109R)

A346. Si se identifican deficiencias relativas al entorno de control, ello puede afectar a las expectativas globales del profesional ejerciente acerca de la eficacia operativa de los controles y, en consecuencia, a los planes del profesional ejerciente de comprobar la eficacia operativa de los controles.

A347. En el conocimiento de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, es posible que el profesional ejerciente determine que algunas de las políticas de la entidad no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Dicha determinación puede ser indicativa de que existen deficiencias de control. El profesional ejerciente puede considerar el efecto de esas deficiencias de control en el diseño de procedimientos posteriores y si debe comunicar las deficiencias a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad.

A348. Si el conocimiento (para seguridad limitada) o la evaluación (para seguridad razonable) por el profesional ejerciente del entorno de control de la entidad o de otros componentes del control interno generan dudas sobre la capacidad de obtener evidencia sobre la que basar la conclusión de aseguramiento, el profesional ejerciente puede:

- aplicar procedimientos sobre el riesgo adicionales hasta que se obtenga evidencia que reduzca las dudas del profesional ejerciente;
- renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan;
- considerar las implicaciones para el informe del profesional ejerciente.

Identificación de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) / se identifiquen y valoren riesgos de incorrección material (seguridad razonable) (Ref: Apartados 110L, 110R)

A349R. Los riesgos de incorrección material se valoran en un espectro que va de bajo a alto según la probabilidad de que exista una incorrección material y su magnitud potencial en el caso de que exista. El profesional ejerciente utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo. Cuanto mayor sea la combinación de la probabilidad de que exista y la magnitud, mayor será la valoración del riesgo; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo.

A350R. En la consideración de la magnitud de una posible incorrección, el profesional ejerciente puede considerar los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden juzgar materiales las incorrecciones en las afirmaciones relativas a una información a revelar en base a su dimensión, naturaleza o circunstancias).

A351R. Los riesgos de incorrección material se valoran de manera coherente con el modo en el que el

profesional ejerciente considera la información a revelar a efectos de planificación y ejecución del encargo, tal como se describe en el apartado A266. Los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con una o más entidades de dentro del límite de la información. Cuando este es el caso, el profesional ejerciente puede considerar la utilización del trabajo de otro profesional ejerciente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Sin embargo, el profesional ejerciente sigue siendo responsable de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a la información a revelar.

A352L. La identificación de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales se realiza de manera congruente con el modo en el que el profesional ejerciente considera la información a revelar a efectos de la planificación y ejecución del encargo, según se describe en el apartado A266. La información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales puede pertenecer a una o más entidades de dentro de los límites de la información. Cuando sea este el caso, el profesional ejerciente puede considerar la utilización del trabajo de otro profesional ejerciente para identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales. Sin embargo, el profesional ejerciente sigue siendo responsable de identificar la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales.

A353R. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el profesional ejerciente utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. El profesional ejerciente puede utilizar las afirmaciones descritas más adelante o expresarlas de manera diferente siempre y cuando se hayan cubierto todos los aspectos descritos más adelante. Las afirmaciones pueden incluir:

- Ocurrencia y existencia – la información a revelar se refiere a hechos o condiciones que han ocurrido o existen.
- Responsabilidad – la información a revelar pertenece a entidad.
- Integridad – todos los hechos o condiciones (ya sean históricos o prospectivos), que pertenecen a la entidad y al límite de la información, que han ocurrido o existen y que deberían haber sido incluidos en la información sobre sostenibilidad, se han incluido.
- Exactitud y valoración – la información a revelar, incluidas las estimaciones, se han medido, evaluado o descrito adecuadamente de conformidad con los criterios aplicables.
- Corte – la información a revelar se ha registrado en el periodo de información al que se refiere.
- Presentación, clasificación y comprensibilidad – la información a revelar se agrega o desagrega, se estructura, presenta y describe adecuadamente de conformidad con los criterios aplicables, y se expresa claramente.
- Congruencia – los criterios y su aplicación son congruentes con aquellos aplicados en el periodo anterior o los cambios son justificados y han sido correctamente aplicados y revelados en forma adecuada, y la información comparativa, de ser el caso, es tal como se informa en el periodo anterior o ha sido reexpresada de manera adecuada.

A354L. En un encargo de seguridad limitada, no se requiere que el profesional ejerciente identifique y valore los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para cada información a revelar. Sin embargo, el profesional ejerciente puede encontrar útil utilizar afirmaciones para identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales.

A355. Las incorrecciones pueden surgir como resultado de un error humano, fallos en el proceso, sesgo de la dirección o fraude.

Algunos ejemplos de distintos tipos de incorrecciones posibles incluyen:

- Declaraciones falsas en la información (afirmación de ocurrencia y existencia o responsabilidad) – por ejemplo, si una entidad reclamó responsabilidad por una inversión comunitaria o limpieza ambiental que no ocurrió en realidad o fue llevada a cabo por otro.
- Registrar información en el periodo incorrecto (afirmación de corte) – por ejemplo, registrar el consumo de agua del periodo anterior o posterior al periodo en el que fue consumida realmente.
- Inexactitudes en la información (afirmaciones de exactitud y valoración) – por ejemplo, las que surgen de instrumentos de medición calibrados incorrectamente, transposición u otros errores en el registro de las mediciones o uso de factores de conversión inadecuados, tales como el uso de un factor de conversión de dióxido de carbono para energía nuclear cuando la entidad cuenta con instalaciones de carbón y petróleo.
- Omisión de información (afirmación de integridad) – por ejemplo, una sociedad informa sobre su programa de rehabilitación de terrenos en tres ubicaciones de sus minas, pero no informa acerca de dos más en las que existe una degradación significativa y no hay planes para rehabilitar el terreno.
- Información clasificada incorrectamente (afirmaciones de presentación, clasificación y comprensibilidad) – por ejemplo, la entidad clasifica a personal estacional (principalmente mujeres) como personal permanente a tiempo completo, lo cual tiene como resultado información errónea sobre la representación de género en su mano de obra permanente.
- Presentación de información que induce a error o poco clara (afirmaciones de presentación, clasificación y comprensibilidad) – por ejemplo, el preparador otorga una importancia indebida a información favorable mediante la utilización de textos o imágenes más grandes, en negrita o con más color u otras formas de enfatizar la presentación, pero presenta la información desfavorable de una manera menos llamativa, por ejemplo, utilizando una fuente pequeña o de color claro y un texto menos extenso.
- Sesgo en la información que se centra en los aspectos positivos de los resultados y omite aspectos negativos (afirmaciones de presentación, clasificación y comprensibilidad).

Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos sobre el riesgo (Ref: Apartados 111L-111R)

A356R. La evaluación por el profesional ejerciente de los componentes del sistema de control interno de la entidad y el conocimiento de los controles, junto con cualquier deficiencia de control identificada, puede:

- (a) influir en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones relativas a la información a revelar y

- (b) indicar riesgos de incorrección material que pueden afectar a muchas afirmaciones o información a revelar y, por lo tanto, puede existir un riesgo de incorrección material para la información sobre sostenibilidad en su conjunto.

A357L. El conocimiento del profesional ejerciente de los componentes relevantes sistema de control interno de la entidad puede:

- (a) influir en la identificación de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales y
- (b) indicar que es probable que surjan incorrecciones materiales de manera generalizada en toda la información sobre sostenibilidad.

Respuestas a los riesgos de incorrección material

Diseño y aplicación de procedimientos posteriores (Ref: Apartados 114L-115R)

A358. Los procedimientos posteriores aplicados por el profesional ejerciente pueden incluir una combinación de procedimientos como la inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución, procedimientos analíticos e indagación. La determinación de los procedimientos posteriores acerca de un encargo específico es una cuestión de juicio profesional. Debido a que la información sobre sostenibilidad cubre una amplia gama de circunstancias, la naturaleza, momento de realización y extensión de dichos procedimientos pueden variar considerablemente de un encargo a otro.

A359. Los procedimientos sustantivos pueden incluir:

- Pruebas de detalle, por ejemplo:
 - Acordar factores de emisiones para fuentes adecuadas (por ejemplo, publicaciones del gobierno) y considerar su aplicabilidad en las circunstancias.
 - Revisión de los acuerdos de negocios conjuntos y otros contratos relevantes a fin de determinar el límite organizativo de la entidad.
 - Conciliación de los datos registrados, por ejemplo, para odómetros en vehículos pertenecientes a la entidad.
 - Reejecución de cálculos y conciliación de las diferencias.
 - Muestreo y análisis independiente de las características de los materiales, tal como el carbón, o la observación de las técnicas de muestro y revisión de los registros de los resultados de las pruebas de laboratorio de la entidad.
 - Comprobación de la exactitud de los cálculos y de la adecuación de los métodos de cálculo utilizados.
 - Comprobación de la concordancia de los datos registrados con los documentos fuente, como registros de producción, registros de uso de combustible y facturas de la energía adquirida.
- Procedimientos analíticos cuando existe una relación entre la información sobre sostenibilidad y otra información relevante, de forma que el profesional ejerciente puede desarrollar una expectativa y comparar esa expectativa con el resultado de la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad.

A360. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores se verá informada por:

- El enfoque del profesional ejerciente sobre la planificación y ejecución del encargo, incluido el conocimiento del modo en que la entidad desagrega o agrega la información sobre sostenibilidad a efectos de presentación de informes (véase el apartado A266).
- Los motivos de la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (seguridad razonable) de conformidad con los apartados 115L-115R.
- Si es necesaria la utilización de otros (por ejemplo, expertos u otros profesionales ejercientes) para obtener evidencia de, o perteneciente a entidades que no están bajo el control de la entidad que prepara la información sobre sostenibilidad; y
- lo convincente de la evidencia a obtener.

A361. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Algunas diferencias entre los procedimientos posteriores aplicados por el profesional ejerciente en un encargo de seguridad razonable y en un encargo de seguridad limitada sobre información sobre sostenibilidad pueden incluir:

- (a) Es probable que el énfasis que se pone en la naturaleza de procedimientos como fuente de evidencia probablemente difiera según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado, en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico, poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, que lo que sería para un encargo de seguridad razonable.
- (b) En un encargo de seguridad limitada, la extensión de los procedimientos posteriores aplicados en comparación con los aplicados en un encargo de seguridad razonable puede implicar:
 - (i) seleccionar menos elementos para su examen;
 - (ii) aplicar menos procedimientos (por ejemplo, aplicar solo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como pruebas de detalle); o
 - (iii) aplicar procedimientos en la localización de algunas instalaciones.
- (c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos sustantivos analíticos aplicados como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material incluyen el desarrollo de expectativas de las cantidades o ratios que son suficientemente precisas para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable.

Además, cuando se realizan procedimientos analíticos en un encargo de seguridad

limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo:

- (i) Usar datos agregados a nivel más alto, por ejemplo, datos regionales en lugar de los datos de la instalación, o datos mensuales en lugar de datos semanales.
- (ii) Usar datos que no han sido sujetos a procedimientos separados para verificar su fiabilidad con el mismo alcance que tendrían en un encargo de seguridad razonable.

A362L. La naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos posteriores es una cuestión de juicio profesional y se ve influenciada por las circunstancias del encargo de seguridad limitada, incluidas las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe como grupo, los criterios y las cuestiones sobre sostenibilidad que están dentro del alcance del encargo. El profesional ejerciente puede también considerar si es necesaria una evidencia más convincente para responder a la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales.

A363L. Algunos ejemplos de motivos para identificar información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales incluyen:

- La complejidad inherente de la cuestión sobre sostenibilidad o el juicio aplicado en su medición o evaluación. Por ejemplo, una incorrección material puede ser más probable que surja en una información a revelar que implica cálculos de balance de masa que si el consumo de agua se lee directamente de un medidor.
- La complejidad de la organización, sus acuerdos de propiedad y control o su dispersión geográfica.
- Sistemas y procesos que están menos automatizados o que están todavía en desarrollo, como aquellos en los que puede existir una mayor probabilidad de error humano, fallos de proceso u oportunidad de intervención no autorizada.
- Incentivos para la incorrección, por ejemplo, si se debe alcanzar un propósito concreto para mantener una licencia para operar o para evitar multas o para cumplir con las expectativas de los grupos de interés.

A364R. Algunos ejemplos de motivos para la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones:

- Limitaciones inherentes a las capacidades de los instrumentos de medición (por ejemplo, medidores de agua) o la frecuencia insuficiente de su calibración.
- Errores o juicios inadecuados aplicados en la medición, evaluación o revelación de información sobre sostenibilidad, incluidas las hipótesis utilizadas en la realización de estimaciones, la utilización de bases de datos inadecuadas o incompletas para las estimaciones o en circunstancias que implican cálculos complejos (por ejemplo, cuando se utiliza un enfoque de balance de masa para calcular el agua extraída).
- El riesgo de que se pasen por alto aspectos no identificados de la cuestión sobre sostenibilidad, por ejemplo, debido a hechos o condiciones fuera del curso normal del negocio, porque el preparador confía en un tercero para obtener información (por ejemplo, lectores de medidores externos o firmas de ingeniería para calcular el agua extraída) o por fugas de agua o de aguas residuales no detectadas o similares.
- El modo en el que las debilidades del diseño de controles o la ineficacia operativa de

los controles podría dar lugar a errores, fallos de procesamiento u oportunidad de intervención no autorizada.

A365. Debido a las circunstancias del encargo, puede ser necesaria evidencia más convincente para justificar una conclusión sobre la información sobre sostenibilidad. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede haber identificado una información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o ha valorado un riesgo de incorrección material como más alto (seguridad razonable). En esas circunstancias, puede ser adecuado aumentar la cantidad de evidencia (por ejemplo, mediante la obtención de evidencia corroborativa de varias fuentes independientes).

A366. Puede ser necesaria evidencia más convincente si el profesional ejerciente, a través del conocimiento de la entidad y su entorno y de su sistema de control interno, ha identificado cuestiones como:

- un mayor riesgo valorado de incorrección material en un encargo de seguridad razonable;
- un mayor foco de los usuarios en un tema o en un aspecto sobre un tema;
- la falta de relación entre la información sobre sostenibilidad y otra información relevante que excluye la aplicación de procedimientos analíticos;
- un entorno de control en el que la entidad no demuestra un comportamiento congruente con un compromiso con la integridad y valores éticos;
- riesgos de incorrección material en información a revelar que han sido identificados por el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
- sistemas de información que no son adecuados para las circunstancias de la entidad;
- falta de madurez en las cuestiones sobre sostenibilidad o en los sistemas de información utilizados para desarrollar la información sobre sostenibilidad;
- errores pasados en la información a revelar;
- una nueva área, tema o aspecto sobre un tema.

Respuestas globales (Ref: Apartados 116L, 116R)

A367. Los apartados 114L-114R requieren que el profesional ejerciente diseñe y aplique procedimientos cuya naturaleza, momento de realización y extensión se centren en información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error (seguridad limitada), o cuya naturaleza, momento de realización y extensión responda a los riesgos valorados de incorrección material, debido a fraude o error, en las afirmaciones (seguridad razonable). Sin embargo, el profesional ejerciente puede identificar circunstancias indicativas de que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o que existe un mayor riesgo de incorrección material (seguridad razonable) de manera generalizada en toda la información sobre sostenibilidad (es decir, no relacionadas con una información a revelar o afirmación o con unas pocas revelaciones o afirmaciones). Por ejemplo:

- Deficiencias en el entorno de control que pueden menoscabar la eficacia de los controles, en particular, con respecto al fraude. En tales casos, pueden existir incorrecciones materiales en cualquier afirmación o en múltiples afirmaciones.
- Pueden existir incentivos para la incorrección intencionada de la información sobre sostenibilidad; por ejemplo, aquellos que participan directamente o tienen la oportunidad de influir en el proceso de preparación de la información pueden tener una parte

significativa de su remuneración supeditada a la consecución de propósitos agresivos o al cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que tienen un efecto directo sobre la información sobre sostenibilidad.

- El profesional ejerciente puede identificar información a revelar generalizada en toda la información sobre sostenibilidad en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (seguridad limitada) o riesgos de incorrección material generalizados en toda la información sobre sostenibilidad (seguridad razonable) que pueden ser indicativas de deficiencias en el entorno de control.

A368. El diseño y aplicación de respuestas globales puede incluir:

- Asignar y supervisar al personal teniendo en cuenta el conocimiento, las cualificaciones y la capacidad de las personas a las que se van a dar responsabilidades significativas del encargo, y los procedimientos sobre el riesgo por el profesional ejerciente.
- La aplicación de un mayor número de procedimientos al cierre del periodo en lugar de en una fecha intermedia.
- La obtención de mayor evidencia de procedimientos en lugar de pruebas de controles.
- El aumento de los tamaños de las muestras y la extensión de los procedimientos, tal como la cantidad de instalaciones donde se realizan los procedimientos.
- Introducir un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos.

Respuesta al fraude o a los indicios de fraude y al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 117-118)

A369. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude o al incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. Además, el riesgo de no detectar fraude o indicios de fraude o incumplimientos o la existencia de indicios de incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias es mayor en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de seguridad razonable. La respuesta adecuada al fraude o a los indicios de fraude o al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias identificadas durante el encargo dependerá de las circunstancias.

A370. Responder adecuadamente al fraude o al incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, ya sea real o existan indicios, identificados durante el encargo puede incluir tomar medidas como:

- Discutir la cuestión con la entidad.
- Solicitar a la entidad que consulte con un tercero adecuadamente cualificado, tal como el asesor legal de la entidad o a un regulador.
- Inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.
- Considerar las implicaciones de la cuestión en relación con otros aspectos del encargo, incluidas la valoración del riesgo por el profesional ejerciente y la fiabilidad de las manifestaciones escritas de la entidad.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.

- Comunicarse con terceros (por ejemplo, con un regulador).
- Retener el informe de aseguramiento.
- Renunciar al encargo.

A371. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al profesional ejerciente a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o la existencia de un indicio de incumplimiento sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad están, entre otros:

- El profesional ejerciente tiene indicios o evidencia de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.
- El profesional ejerciente tiene conocimiento de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad conocen dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.

Pruebas de controles (Ref: Apartados 119–125)

A372. Cuando sea necesaria evidencia más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas del control. Otras cuestiones que el profesional ejerciente puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo en el que el profesional ejerciente confía en evidencia de la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la información que se va a utilizar como evidencia con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación en un encargo de seguridad razonable.

A373. Debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia sobre la implementación de un control de aplicación automatizada, cuando se considera conjuntamente con la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles generales de TI de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia importante sobre su eficacia operativa.

A374. En algunas circunstancias, la evidencia obtenida de encargos previos puede proporcionar evidencia para el encargo actual si el profesional ejerciente aplica procedimientos para establecer que siguen siendo relevantes. Por ejemplo, al realizar un encargo anterior, el profesional ejerciente puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El profesional ejerciente puede obtener evidencia para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

A375. En la mayoría de los casos, la evidencia que provenga de procedimientos sustantivos de un encargo anterior proporciona poca o ninguna evidencia para el periodo actual. Sin embargo, puede ser adecuado utilizar evidencia procedente de procedimientos sustantivos de un encargo anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 126L, 126R-127R)

A376R. La importancia de la información a revelar para los usuarios a quienes se destina el informe puede depender del impacto o la relevancia de la información a revelar que tenga sobre sus necesidades de información. El grado en el que una información a revelar puede considerarse importante por los usuarios a quienes se destina el informe es una cuestión de juicio profesional para el profesional ejerciente. Para determinar si es necesario diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cierta información a revelar, el profesional ejerciente puede considerar información a revelar para la que, en caso de que contuviera una incorrección material, existe una posibilidad razonable de que la incorrección sea material. Ello también puede ayudar al profesional ejerciente en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos.

A377L. Los procedimientos posteriores aplicados por el profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada pueden incluir procedimientos sustantivos. Dado que el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es menor que en el caso de un encargo de seguridad razonable, estos procedimientos sustantivos variarán en cuanto a su naturaleza y momento de realización, y serán de una menor extensión que en un encargo de seguridad razonable (véase también el apartado 17(d)(ii)).

Procedimientos de confirmación externa (Ref: Apartado 128R)

A378. El profesional ejerciente puede considerar aplicar procedimientos de confirmación para solicitar información acerca de afirmaciones, información a revelar, temas o aspectos sobre temas.

A379. Los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia relevante acerca de dicha información como:

- Datos de actividad recopilados por un tercero.
- Datos de referencia del sector utilizados en cálculos.
- Los términos de acuerdos, contratos o transacciones entre la entidad y otras partes, o información acerca de si otras partes se consideran incluidas en el límite organizativo de la entidad.
- Los resultados de los análisis de muestras en laboratorios.

Extensión de las conclusiones de los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia (Ref: Apartado 129)

A380. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

- (a) identificar cantidades que parezcan inusuales;
- (b) investigar, en su caso, dichas cantidades y

- (c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A381. La aplicación de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el profesional ejerciente no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. El profesional ejerciente puede considerar factores tales como los siguientes para decidir si realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles relevantes.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos a aplicar por el profesional ejerciente.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- La probabilidad de que surja una incorrección material. (seguridad limitada) o el riesgo valorado de incorrección material (seguridad razonable).
- La naturaleza de la información a revelar y de las correspondientes afirmaciones.
- La posibilidad para el profesional ejerciente de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 130L- 131R)

A382. Los procedimientos analíticos pueden aplicarse cuando existe una relación predecible entre la información sobre sostenibilidad e información financiera u operativa (por ejemplo, la relación entre emisiones de Alcance 2 procedentes de la electricidad y las horas de funcionamiento o el saldo del mayor por compras de electricidad). Otros procedimientos analíticos pueden incluir comparaciones de información acerca de la información sobre sostenibilidad con datos externos tales como promedios de la industria, o el análisis de las tendencias durante el periodo para identificar anomalías para investigaciones posteriores y tendencias a lo largo de los periodos para su congruencia con otras circunstancias, como la adquisición o enajenación de instalaciones.

A383. Los procedimientos analíticos pueden ser particularmente eficaces cuando hay disponibles datos desagregados o cuando el profesional ejerciente tiene motivos para considerar que los datos a utilizar son fiables, como cuando se extraen de una fuente bien controlada. En algunos casos, los datos a ser utilizados los puede capturar el sistema de información para emisión de informes financieros o se pueden introducir en otro sistema de información en paralelo con la entrada de datos financieros relacionados, y se pueden aplicar algunos controles comunes de entrada. Por ejemplo, la cantidad de combustible adquirida, según los registros de las facturas de los proveedores puede introducirse en las mismas condiciones en que se introducen las facturas relevantes en el sistema de cuentas a pagar. En algunos casos, los datos a ser utilizados pueden ser una entrada fundamental para las decisiones operativas y, por ende, estar sujetos a un mayor escrutinio por parte del personal operativo, o a procedimientos externos separados (por ejemplo, como parte de un acuerdo de negocio conjunto o supervisión por el regulador).

A384L. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas acerca de la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de con el grado de precisión requerido en un encargo de seguridad razonable

para identificar posibles incorrecciones materiales.

Muestreo (Ref: Apartado 132)

A385. El muestreo incluye:

- (a) Determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo, que es el riesgo de que la conclusión basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento a toda la población, a un nivel aceptable. Debido a que el nivel aceptable de riesgo del encargo de aseguramiento es menor para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, también puede serlo el nivel de riesgo de muestreo que es aceptable en el caso de las pruebas de detalle. Por lo tanto, cuando se utilizan muestreos para pruebas de detalle en un encargo de seguridad razonable, el tamaño de la muestra puede ser mayor que cuando se utiliza en circunstancias similares en un encargo de seguridad limitada.
- (b) Seleccionar los elementos para la muestra de manera que cada unidad de muestreo de la población tenga la misma oportunidad de selección y aplicar los procedimientos adecuados a su finalidad sobre cada elemento seleccionado. Si el profesional ejerciente no puede aplicar los procedimientos diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el profesional ejerciente tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle.
- (c) Investigar la naturaleza y causa de las desviaciones o incorrecciones identificadas y evaluar su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento y en otras áreas del encargo.
- (d) Evaluar:
 - (i) los resultados de la muestra, incluyendo las pruebas de detalle, la proyección de las incorrecciones halladas en la muestra de la población y
 - (ii) si la utilización del muestreo ha proporcionado una base adecuada para extraer conclusiones sobre la población que ha sido comprobada.

Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales (Ref: Apartado 133L)

A386L. Es posible que el profesional ejerciente obtenga conocimiento de incorrecciones que, después de aplicar su juicio profesional, claramente no sean indicativas de la existencia de incorrecciones materiales. En dichos casos pueden no ser necesarios procedimientos adicionales.

A387L. Si, después de haber aplicado los procedimientos adicionales requeridos por el apartado 133L, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales o para determinar que sí es causa de que la información sobre sostenibilidad contenga incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y es de aplicación el apartado 165.

A388L. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios, bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material, o bien para determinar que existe una incorrección material se guía, por ejemplo, por:

- Información obtenida de la evaluación por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado.

- El conocimiento actualizado del profesional ejerciente de las cuestiones sobre sostenibilidad y de otras circunstancias del encargo obtenido en el transcurso del encargo.
- La opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la evidencia necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que la información sobre sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales.
- Si el profesional ejerciente juzga adecuado aplicar procedimientos de naturaleza o extensión similares a los requeridos en un encargo de seguridad razonable.

A389L. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar lo convincente que debe ser la evidencia para alcanzar una conclusión sobre la cuestión que le lleva a pensar que la información sobre sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales. Según las circunstancias, la naturaleza y extensión de la evidencia que puede requerirse para concluir sobre la cuestión puede ser la misma que en un encargo de seguridad razonable.

Estimaciones e información prospectiva (Ref: Apartados 134L, 134R)

A390. La incertidumbre en la estimación puede deberse a un conocimiento incompleto de la medición de un área, actividad o hecho, o la medición o evaluación de una estimación puede depender del pronóstico de un resultado de uno o más hechos o condiciones.

A391. La información prospectiva puede incluir pronósticos, proyecciones o planes futuros de la entidad. La información prospectiva puede prepararse utilizando escenarios basados en las mejores estimaciones o en casos hipotéticos, los cuales se ven afectados por juicio de la dirección. Un hecho futuro, ocurrencia o actuación relacionados con las cuestiones sobre sostenibilidad pueden estar sujetos a mayor incertidumbre y, en consecuencia, pueden, generalmente, ser evaluados con menor precisión que la información sobre la materia o las materias subyacentes objeto de análisis históricas.

A392. Independientemente de la fuente o del grado de incertidumbre en la estimación, o el grado de juicio de la dirección, es necesario que la dirección aplique los criterios aplicables al desarrollar estimaciones e información prospectiva y la correspondiente información a revelar, incluido seleccionar y utilizar los métodos, las hipótesis y los datos adecuados.

Evaluación de si el método se ha seleccionado y aplicado adecuadamente (Ref: Apartado 134R(a)(i))

A393R. Para evaluar si el método se ha seleccionado y aplicado adecuadamente, los procedimientos posteriores aplicados por el profesional ejerciente pueden tratar:

- (a) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;
- (b) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;
- (c) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso:
 - (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición de los criterios aplicables, es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y
 - (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición de los criterios aplicables y son adecuados a las circunstancias y
- (d) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método.

Evaluación de si las hipótesis son adecuadas (Ref: Apartado 134R(a)(ii))

A394R. Para evaluar si las hipótesis son adecuadas, los procedimientos posteriores aplicados por el profesional ejerciente pueden tratar:

- (a) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;
- (b) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otra información a revelar, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el profesional ejerciente en el encargo; y
- (c) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo.
- (d) Si la entidad ha considerado hipótesis o resultados alternativos, y por qué los ha rechazado.

Evaluación de si los datos son adecuados (Ref: Apartado 134R(a)(iii))

A395R. Para evaluar si los datos son adecuados, los procedimientos posteriores aplicados por el profesional ejerciente pueden tratar:

- (a) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;
- (b) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y
- (c) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales.

Cambios respecto a periodos anteriores que no tienen base en circunstancias o información nuevas (Ref: Apartado 134R(a))

A396. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el profesional ejerciente deba mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

El proceso para la compilación de la información sobre sostenibilidad por la entidad (Ref: Apartados 135L, 135R)

A397. El proceso para la compilación de la información sobre sostenibilidad puede ser muy poco formal cuando los sistemas de información de la entidad son inmaduros. En los sistemas más sofisticados, el proceso puede ser más sistemático y documentarse de manera formal. La naturaleza y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente con respecto a los ajustes y la manera en que este haga concordar o concilie la información sobre sostenibilidad con los registros subyacentes depende de la naturaleza y complejidad de las cuestiones sobre sostenibilidad, el proceso de emisión de informes de la entidad y los riesgos de incorrección material relacionados. El profesional ejerciente puede también considerar si todas las actividades que están dentro del límite de la información se han incluido en la información sobre sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables.

Acumulación y consideración de incorrecciones identificadas

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 137)

- A398. Las incorrecciones no corregidas se acumulan durante el encargo con el fin de evaluar si, individualmente o de manera agregada, son materiales para la formación por el profesional ejerciente de su conclusión. Se requiere que el profesional ejerciente acumule las incorrecciones identificadas durante el encargo excepto las que sean claramente insignificantes. "Claramente insignificante" no es sinónimo de "no material". Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tienen consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.
- A399. Para información a revelar cuantitativa, el profesional ejerciente puede establecer una cifra por debajo de la cual las incorrecciones serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el profesional ejerciente espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la información sobre sostenibilidad.
- A400. Claramente insignificante puede considerarse en el contexto del impacto de la incorrección en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe. Como se explica en el apartado A25, los usuarios a quienes se destina el informe pueden incluir usuarios que pueden utilizar la información sobre sostenibilidad para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos o usuarios que pueden estar interesados en los efectos descritos en el apartado A180. El proceso de la entidad para identificar y seleccionar temas y aspectos sobre temas (es decir, la evaluación de la materialidad tal como se describe en el apartado 157) puede informar la consideración del profesional ejerciente de incorrecciones identificadas y si estas son claramente insignificantes.

A401. Algunos ejemplos del lugar en que pueden surgir incorrecciones en la información sobre sostenibilidad incluyen:

- (a) una inexactitud en la recopilación o procesamiento de la información utilizada para preparar la información sobre sostenibilidad;
- (b) la manipulación u ocultación de información sobre sostenibilidad, de forma que esta pudiera inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe;
- (c) los juicios de la dirección que implican estimaciones consideradas no razonables por el profesional ejerciente;
- (d) la inclusión de información inadecuada, por ejemplo, información que no cumple los criterios aplicables o aplicación errónea de los procesos para identificar temas sobre los que informar por la dirección que tienen como resultado la incorporación de un exceso de información a revelar que oculta o distorsiona la información sobre sostenibilidad requerida por los criterios aplicables;
- (e) la inclusión de información que no está justificada por evidencia suficiente y adecuada;
- (f) la omisión de información sobre sostenibilidad requerida por los criterios aplicables, por ejemplo, no incluir una información a revelar requerida o elementos de una información a revelar requerida o la omisión de información sobre sostenibilidad relativa a un hecho

posterior al cierre que probablemente cambiaría las decisiones de los usuarios, pero ha sido revelado adecuadamente;

- (g) información sobre sostenibilidad que, a juicio del profesional ejerciente, es:
 - (i) ambigua o
 - (ii) capaz de ser determinada de forma precisa, pero que se presenta de manera vaga;
- (h) cambios a la información sobre sostenibilidad desde el periodo de información anterior sin justificación razonable o sin revelar los motivos para hacerlo;
- (i) la manera en que se presenta la información sobre sostenibilidad, como:
 - (i) fuera de contexto, de forma desequilibrada o dando mayor o menor importancia de la que debería según la evidencia disponible y los criterios aplicables; o
 - (ii) utilizando superlativos y adjetivos que describen un resultado más positivo que el justificable;
- (j) sacar conclusiones de manera inadecuada sobre la base de información selectiva, a través de declaraciones como las siguientes:
 - (i) «un gran número de sociedades en el mundo», sobre la base de información de un centenar de sociedades, aunque un centenar pueden ser muchas, no lo es en comparación con el número de sociedades que hay en el mundo;
 - (ii) «se han duplicado las cifras desde el año anterior» puede ser un hecho, pero es posible que no se revele que la base que da lugar a esta duplicación es pequeña.

A402. Algunos criterios marco pueden permitir que la entidad omita información, explicar qué información se ha omitido y por qué. Por ejemplo, se puede permitir que la entidad omita información si un requerimiento no es aplicable, la información no está disponible o es incompleta, existen prohibiciones legales o restricciones sobre confidencialidad. En estos casos, la información omitida puede no ser una incorrección. El profesional ejerciente puede discutir la omisión con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad antes de concluir si la omisión es una incorrección.

A403. La información sobre sostenibilidad puede incluir una descripción de los procesos, sistemas o controles relacionados con las cuestiones sobre sostenibilidad (por ejemplo, el proceso de la entidad para identificar, valorar y gestionar riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad actuales o anticipados). El alcance del encargo de aseguramiento puede requerir que el profesional ejerciente concluya:

- (a) si la descripción de los procesos, sistemas o controles de la entidad presenta fielmente el diseño e implementación de dichos procesos, sistemas o controles;
- (b) si los procesos, sistemas o controles de la entidad son adecuados o han funcionado eficazmente durante todo el periodo; o
- (c) una combinación de ambos.

El alcance del encargo de aseguramiento y la conclusión resultante en el informe de aseguramiento puede depender de factores como los criterios aplicables, las disposiciones legales y reglamentarias o los requerimientos profesionales o los términos acordados del encargo. Qué constituye una incorrección en estas circunstancias depende del alcance del encargo. Por ejemplo:

- (a) el alcance del encargo incluye si los procesos, sistemas o controles son adecuados y funcionaron eficazmente durante todo el periodo. Si el profesional ejerciente determina que la descripción por la entidad de los procesos, sistemas y controles implica de manera inexacta que están diseñados adecuadamente o que funcionaron eficazmente durante todo el periodo, ello puede constituir una incorrección.
- (b) el alcance del encargo no incluye si los procesos, sistemas o controles de la entidad son adecuados y funcionaron eficazmente durante todo el periodo y que la correspondiente información a revelar acerca de los procesos, sistemas y controles de la entidad se consideró otra información. Si el profesional ejerciente tiene conocimiento de que la descripción por la entidad de sus procesos, sistemas o controles implica, de manera inexacta, que están diseñados adecuadamente o funcionan eficazmente durante todo el periodo, es de aplicación el apartado 157.

Consideración de si las incorrecciones detectadas pueden ser debidas a fraude (Ref: Apartado 138)

A404. El apartado 72 requiere que el profesional ejerciente evalúe si los criterios aplicables son adecuados. Los criterios vagos o que permiten la manipulación de la información sobre sostenibilidad pueden no ser adecuados para las circunstancias del encargo. Si los criterios son adecuados, pero la dirección, intencionadamente, no los aplicó adecuadamente, puede ser un indicio de incorrección debida a fraude.

A405. Las incorrecciones debidas a fraude pueden ser el resultado de:

- (a) manipulación, falsificación o alteración intencionadas de información o de documentación de soporte a partir de la cual se prepara la información sobre sostenibilidad.
- (b) manifestaciones intencionadamente erróneas u omisiones en la información sobre sostenibilidad.

A406. Ejemplos de incorrecciones debidas a fraude en la información sobre sostenibilidad:

- Información sobre sostenibilidad incorrecta para evitar sanciones o multas.
- Declaraciones o afirmaciones públicas intencionadamente inexactas o que inducen a error que tendrán un impacto positivo en el precio de las acciones o en la evaluación de las acreditaciones de sostenibilidad de la entidad, como una declaración inexacta de que un bono es un bono sostenible.
- Presentación intencionada de información sobre sostenibilidad relativa a incentivos por desempeño o remuneración de manera sesgada para influir en el resultado de la recompensa o remuneración por desempeño.
- Enfatizar que un producto se ha fabricado utilizando materiales reciclados, pero no informar intencionadamente acerca de que el producto se ha fabricado mediante trabajo forzoso.
- Informar intencionadamente sobre temas para los que la entidad tiene un impacto positivo y omitir temas para los que la entidad tiene un impacto negativo.
- Presentar información de referencia incorrecta para hacer que la información sobre sostenibilidad sea más positiva en periodos posteriores.
- Presentar información sobre sostenibilidad incorrecta asociada con hitos específicos en proyectos, aprobación del presupuesto o derechos para acceder a determinados mercados o comenzar proyectos en ciertos mercados o localizaciones geográficas.

A407. Si el profesional ejerciente identifica una incorrección que es indicativa de fraude, ello puede tener implicaciones en relación con otros aspectos del encargo de aseguramiento, en particular:

- (a) la identificación por el profesional ejerciente de información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales (en un encargo de seguridad limitada) o en la identificación y valoración por el profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material debido a fraude o error en las afirmaciones relativas a la información a revelar (en un encargo de seguridad razonable), y el efecto resultante sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos posteriores;
- (b) la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que es poco probable que un caso de fraude sea un hecho aislado.

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza (Ref: Apartado 139)

A408. El profesional ejerciente puede también considerar si las incorrecciones acumuladas se corresponden con deficiencias de control. En especial, el profesional ejerciente puede considerar si la naturaleza o extensión de las incorrecciones acumuladas producen la necesidad de actualizar su conocimiento del sistema de control interno de la entidad relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad (véanse los apartados 102L y 102R).

Comunicación y corrección de las incorrecciones (Ref: Apartados 140-142)

A409. En 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.

A410. El conocimiento por el profesional ejerciente de los motivos de la dirección para no incluir las correcciones puede ser indicativo de un posible sesgo en los juicios de la dirección.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (Ref: Apartados 143-144)

A411. La determinación de si las incorrecciones no corregidas son materiales implica juicio profesional en el contexto de los criterios aplicables y de las circunstancias del encargo, incluido quiénes son los usuarios a quienes se destina el informe y qué información a revelar es probable que sea importante.

A412. Cuando la información sobre sostenibilidad se mide utilizando una base común de medición (por ejemplo, importes monetarios o unidades físicas) es posible que el profesional ejerciente pueda acumular todas las incorrecciones juntas (es decir, como si fueran cuantitativamente de la misma naturaleza y pudieran ser agregadas). Sin embargo, la información a revelar puede estar relacionada con múltiples temas, puede incorporar muchos aspectos sobre los temas, y las cuestiones sobre sostenibilidad pueden medirse o evaluarse utilizando distintas bases de medición. No se requiere que el profesional ejerciente convierta las incorrecciones expresadas sobre bases diferentes a una base común con el fin de acumular las incorrecciones y determinar si la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales.

A413. Las correcciones de importe inferior al umbral de materialidad cuantitativa pueden tener un efecto en la información sobre sostenibilidad presentada desde una perspectiva cualitativa. Por ejemplo, si un error tiene como resultado que un indicador con tendencia descendiente revierta esa tendencia o 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.

- A414. Cuando el alcance del encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad es una serie de métricas cada una de ellas relacionada con una cuestión sobre sostenibilidad distinta, el profesional ejerciente puede evaluar la materialidad de las incorrecciones de manera separada para cada métrica, ya que los usuarios a quienes se destina el informe pueden tener distinta tolerancia a la incorrección para cada métrica. Por ejemplo, es probable que la tolerancia de los usuarios a quienes se destina el informe a incorrecciones sea mayor para una información a revelar acerca de residuos no peligrosos y degradables, que para una información a revelar acerca de residuos radioactivos u otros residuos peligrosos.
- A415. La información sobre sostenibilidad en su conjunto puede ser incorrecta, aunque las incorrecciones sean inmateriales individualmente. Incluso si existen incorrecciones que no pueden ser acumuladas por cuestión sobre sostenibilidad u otros factores comunes, pueden presentar una dirección, narrativa o tendencia comunes. Por ejemplo, si el efecto de las incorrecciones es hacer que la información sobre sostenibilidad en su conjunto parezca más favorable de lo que realmente es, o si todas las incorrecciones exageran los aspectos positivos de las acciones de la entidad y minimizan los aspectos negativos, ello puede añadirse para dar una imagen a los usuarios de la información sobre sostenibilidad sesgada y que induce a error.
- A416. Puede ser posible, tras haber identificado todas las incorrecciones no cuantificables, agruparlas por ejemplo, en función de si se refieren, en general, a aspectos particulares de las cuestiones sobre sostenibilidad. Por ejemplo, puede existir una o más incorrecciones individualmente inmateriales en las declaraciones cuantitativas que ha hecho la dirección acerca de la salud y seguridad laborales y otras incorrecciones inmateriales relativas a la diversidad del personal. Como la salud y seguridad laboral y la diversidad se refieren al aspecto social de la información sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente puede agrupar esas incorrecciones y considerar su efecto combinado sobre el aspecto social de la información sobre sostenibilidad. De manera similar, un número imaterial de incorrecciones en el consumo de agua presentado y otras incorrecciones materiales relacionadas con los residuos generados pueden ser consideradas juntas ya que ambas se refieren al aspecto medioambiental de la información sobre sostenibilidad.

Otras consideraciones sobre incorrecciones (Ref: Apartado 144)

- A417. La materialidad de declaraciones no corregidas se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. El profesional ejerciente puede también considerar en qué medida se puede esperar que los usuarios tomen una decisión distinta si la información sobre sostenibilidad no contuviera incorrecciones. Algunos factores cualitativos que pueden ser indicativos de que es más probable que una incorrección sea material incluyen:

Cuestión sobre sostenibilidad

- (a) El proceso de la entidad para identificar y seleccionar temas y aspectos sobre temas no está alineado con el alcance o el objetivo de información conforme a los criterios aplicables.
- (b) La información sobre sostenibilidad que contiene incorrecciones se refiere a un aspecto de la cuestión sobre sostenibilidad que ha sido determinada como significativa.
- (c) Existen múltiples incorrecciones relacionadas con el mismo tema de la cuestión sobre sostenibilidad.
- (d) La naturaleza de las incorrecciones es tal, que todas exageran o subestiman la cuestión sobre sostenibilidad.

Factores externos

- (e) La información sobre sostenibilidad que contiene incorrecciones se refiere a incumplimientos de una disposición legal o reglamentaria, en particular, cuando la consecuencia del incumplimiento es grave.
- (f) La información sobre sostenibilidad que contiene incorrecciones se refiere a cuestiones sobre sostenibilidad que tienen implicaciones para un gran número de interesados en la entidad. Sin embargo, pueden existir situaciones en las que la cuestión sobre sostenibilidad tiene implicaciones solo para un reducido número de interesados, pero, de todas formas, tiene implicaciones materiales. Por ejemplo, una comunidad pequeña afectada por contaminación radioactiva de su suministro de agua debido a los vertidos generados por las operaciones de una entidad puede tener como resultado una demanda que podría tener un impacto material sobre la entidad y sus otros interesados.

Naturaleza de la información sobre sostenibilidad

- (g) Las incorrecciones pueden indicar dudas sobre la viabilidad de los planes de la dirección. Por ejemplo, una entidad puede revelar sus políticas o compromisos para mitigar los riesgos relacionados con la sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables, pero la evidencia obtenida puede indicar que dichas políticas o compromisos no son realistas, dependen de tecnologías no probadas o requieren financiación que es poco probable que la entidad pueda obtener.
- (h) La incorrección se refiere a una información a revelar concreta que se utiliza habitualmente para comparar la entidad con sus pares.
- (i) La incorrección se refiere a un propósito o umbral y el error tiene un impacto significativo sobre el logro de ese propósito o umbral (en algunos casos, la magnitud del error puede ser pequeña, pero puede tener consecuencias significativas para alcanzar el propósito).
- (j) La información que contiene incorrecciones presenta un cambio significativo respecto a la posición previa presentada o se ha revertido una tendencia.

Presentación

- (k) La incorrección que ha surgido de la presentación de la información sobre sostenibilidad que induce a error debido a la redacción utilizada carece de claridad, de forma que podría ser interpretada en una amplia variedad de formas. En consecuencia, los usuarios a quienes se destina el informe podrían tomar decisiones distintas en función de su presentación.

Comportamiento de la dirección

- (l) La incorrección ha surgido como resultado de fraude de la dirección para inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe.
- (m) la dirección es reacia a corregir la incorrección por motivos distintos al de considerarla inmaterial.
- (n) La dirección está presentando propósitos o estimaciones agresivos o se muestra a la defensiva al dar explicaciones.

A418. Las incorrecciones en información cualitativa son tan importantes como las incorrecciones en información cuantitativa. Si la dirección no corrige las incorrecciones en la información cualitativa, el profesional ejerciente puede acumularlas en una lista, hacerles una marca o resaltarlas en

una copia de la información sobre sostenibilidad. Cuando no es posible sumar las incorrecciones para determinar su efecto agregado, el profesional ejerciente puede considerar si hay puntos en común entre las incorrecciones, tales como si las incorrecciones reflejan un resultado más favorable que sea colectivamente material o indican sesgo de la dirección.

A419. Otros factores que pueden ayudar al profesional ejerciente a evaluar la materialidad de las incorrecciones incluyen el conocimiento de:

- La causa subyacente de las incorrecciones identificadas. Por ejemplo, si la información cualitativa es debida a que la dirección ha decidido intencionadamente manifestar erróneamente hechos, ello puede indicar la posibilidad de que la información sobre sostenibilidad pueda contener una incorrección material debida a fraude.
- Si una incorrección puede tener un efecto indirecto en incorrecciones identificadas en otras áreas del encargo. Por ejemplo, una sobrestimación de un elemento que, de otro modo, sería inmaterial podría afectar a un cálculo más significativo que incorpora ese elemento provocando que ese cálculo caiga por debajo del umbral mínimo requerido incluido en un requerimiento contractual, o los criterios de cualificación para un programa, subvención o financiación. De manera similar, la falta de la aprobación requerida para una transacción relativamente poco importante podría no ser material individualmente, pero puede tener implicaciones para la eficacia operativa de los controles en las áreas de la información sobre sostenibilidad que los usuarios podrían considerar importantes.

Medida o evaluación de la incertidumbre (Ref: Apartado 144)

A420. La cuestión sobre sostenibilidad puede tener incertidumbre inherente en la medición o evaluación (por ejemplo, la estimación de los riesgos relacionados con el clima a largo plazo en la cadena de valor de la entidad). Como resultado de las incertidumbres inherentes relacionadas con la información sobre sostenibilidad, pueden existir un amplio abanico de resultados posibles y puede ser difícil identificar si existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad. Para identificar y evaluar incorrecciones, el profesional ejerciente puede considerar si la cuestión sobre sostenibilidad es tan precisa como los criterios aplicables requieren y si se revela la información requerida por los criterios aplicables acerca de la incertidumbre inherente. Sin información a revelar de soporte que ayude a los usuarios a quienes se destina el informe a comprender la incertidumbre, los criterios aplicables pueden no ser adecuados y la información sobre sostenibilidad puede no presentarse adecuadamente. Los apartados 170(g) y A499 tratan la descripción adecuada a incluir en el informe de aseguramiento.

A421. Cuando la incertidumbre no es inherente (es decir, cuando es el resultado de no aplicar adecuadamente los criterios aplicables) puede dar lugar a incorrecciones. Por ejemplo, la dirección puede no haber utilizado información adecuada para medir o evaluar la cuestión sobre sostenibilidad lo que ha producido que no sea tan precisa como requieren los criterios aplicables.

A422. La información prospectiva está sujeta normalmente a una mayor incertidumbre en la medición o evaluación que la información histórica. Como resultado, puede existir una amplia gama de resultados posibles y puede ser difícil identificar y evaluar incorrecciones, incluido si las hipótesis son:

- (a) razonables, en el caso de un pronóstico o
- (b) realistas y alineadas con el propósito de la información, en el caso de proyecciones.

El profesional ejerciente puede considerar maneras en las que pueden surgir incorrecciones, por ejemplo:

- (i) los datos u otra información utilizada puede no ser relevante, completa y fiable;
- (ii) las hipótesis pueden incluir información no relevante, pueden omitir consideraciones importantes, pueden ser internamente incongruentes o se les puede otorgar un peso inadecuado;
- (iii) las hipótesis pueden no ser congruentes con las decisiones o intenciones de la dirección;
- (iv) puede existir una mala aplicación involuntaria o deliberada de las hipótesis a los datos u otra información o en cálculos de información cuantificable.

En algunos casos, pueden surgir incorrecciones como resultado de una combinación de estas circunstancias.

A423. El profesional ejerciente puede también considerar si existen indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en la selección de hipótesis, métodos o datos sobre la manera en que se presenta la información sobre sostenibilidad que puedan ser indicativos de incorrección o tengan implicaciones para el resto del encargo de aseguramiento. Por ejemplo, cuando la dirección:

- (a) ha cambiado las hipótesis o métodos utilizados, o ha evaluado que, a su juicio, ha habido un cambio en las circunstancias, sin justificación razonable;
- (b) ha utilizado hipótesis que no son congruentes con las hipótesis observables en el mercado o
- (c) ha seleccionado hipótesis significativas que favorecen los objetivos de la dirección o que pueden indicar un patrón o tendencia.

Evaluación de la descripción de los criterios aplicables (Ref: Apartado 145)

A424. Las condiciones previas para un encargo de aseguramiento del apartado 72, requieren que los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre sostenibilidad estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe. Ello puede hacerse mediante referencias a una descripción de los criterios aplicables, que están disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe, o a través de la inclusión de una descripción de los criterios aplicables y de las fuentes de dichos criterios en la información sobre sostenibilidad, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender el modo en que:

- (a) se ha identificado y seleccionado el contenido de la información sobre sostenibilidad, como los temas y aspectos sobre los temas;
- (b) se identificaron las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y
- (c) se midió o evaluó la cuestión sobre sostenibilidad.

A425. Referenciar o describir los criterios aplicables y sus fuentes es particularmente importante cuando:

- (a) Existen diferencias significativas entre los criterios aplicables aplicados por distintas entidades del mismo sector, región o jurisdicción que el profesional ejerciente espera que tengan las mismas circunstancias o sean equivalentes.

- (b) La cuestión sobre sostenibilidad está sujeta a un alto grado de incertidumbre en la medición o evaluación, como la información sobre sostenibilidad prospectiva, ya que puede existir una mayor variabilidad o puede estar abierta a mayor grado de interpretación que cuando existe una menor incertidumbre. Ello puede tener como resultado información sobre sostenibilidad que puede ser malinterpretada o comprendida incorrectamente por los usuarios a quienes se destina el informe.

A426. Para evaluar si la referencia o descripción de los criterios es adecuada, el profesional ejerciente puede considerar si esta trata:

- (a) La fuente de los criterios aplicables y si estos son criterios marco incorporados en disposiciones legales o reglamentarias, emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.
- (b) El modo en el que los criterios marco se han aplicado.
- (c) Para criterios desarrollados por la entidad, el modo en el que se determinó que estos, junto con cualquier criterio marco, son adecuados.
- (d) Cuando los criterios aplicables marco no se aplicaron, los motivos para no hacerlo.
- (e) Los aspectos específicos de los criterios relacionados con tipos de información concreta, por ejemplo:
 - (i) La base para la evaluación de la razonabilidad de las hipótesis subyacentes para la información prospectiva.
 - (ii) Los objetivos de control para la eficacia del diseño y funcionamiento de procesos, sistemas y controles.
 - (iii) Propósitos, indicadores clave de resultado, compromisos o metas para la evaluación o medición de los resultados.
- (f) Métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permiten elegir entre distintos métodos.
- (g) Cualquier juicio importante aplicado al aplicar los criterios aplicables en las circunstancias del encargo.
- (h) Las limitaciones inherentes, en su caso, asociadas a la medición o evaluación de la cuestión sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables.
- (i) Otras cuestiones relevantes para el conocimiento de las bases de preparación de la información sobre sostenibilidad por los usuarios a quienes se destina el informe, incluidas incertidumbres.
- (j) Cualquier cambio en los métodos de medición o evaluación utilizados y los motivos para hacerlo.
- (k) Cualquier desviación identificada respecto a los criterios aplicables, por ejemplo, desviaciones respecto a un marco al que la entidad se refiere como la base para la preparación de la información sobre sostenibilidad.
- (j) La necesidad de un significado claro, de forma que la descripción no contenga lenguaje impreciso o calificativo que pueda producir una interpretación incoherente y proporcione el detalle y la claridad suficientes para ser comprensible.

Hechos posteriores al cierre (Ref: Apartados 146 -147)

A427. 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 un error significativo,
- el descubrimiento de una contaminación del agua o del suelo significativo o
- una fatalidad y otros hechos relacionados con la seguridad y la salud.

A428R. Los procedimientos del profesional ejerciente para identificar hechos posteriores al cierre pueden incluir:

- (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
- (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a la información sobre sostenibilidad.
- (c) La lectura de las actas de las reuniones de los propietarios, de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección, celebradas con posterioridad a la fecha de la información sobre sostenibilidad, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles.
- (d) La lectura de la información sobre sostenibilidad mensual o trimestral de la entidad, de estar disponible.

A429L. Los procedimientos del profesional ejerciente para la identificación de hechos posteriores al cierre puede incluir la indagación ante la dirección y, 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 para afectar a la conclusión del profesional ejerciente.

A430. El profesional ejerciente no tiene responsabilidad de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre sostenibilidad después de la fecha del informe de aseguramiento. Sin embargo, si después de la fecha del informe de aseguramiento del profesional ejerciente, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe de aseguramiento, pudiera haberle llevado a rectificar el informe, es posible que el profesional ejerciente deba discutir la cuestión con la dirección o los responsables del gobierno de la entidad o adoptar otras medidas según corresponda en las circunstancias.

Manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 148)

- A431. La confirmación por escrito de manifestaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el profesional ejerciente y la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad. La persona o las personas a las que el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas serán, por lo general, un miembro de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de, por ejemplo, la estructura de dirección y de gobierno de la entidad, que pueden variar en cada jurisdicción, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad.
- A432. Unas manifestaciones de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad no pueden sustituir otra evidencia que el profesional ejerciente pueda razonablemente esperar que esté disponible. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Además, el hecho de que el profesional ejerciente haya recibido manifestaciones escritas fiables no afecta la naturaleza o la extensión de otra evidencia que obtiene el profesional ejerciente.

Otra información

Obtención de la otra información (Ref: Apartado 154)

- A433. Como se explica en el apartado 3, el alcance del encargo de aseguramiento se puede extender a toda la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que la entidad va a informar o solo a parte de esa información. Cuando el encargo de aseguramiento no cubre la totalidad de la información sobre sostenibilidad, el término «información sobre sostenibilidad» se ha de leer y considerar como aquella información que está sujeta al encargo de aseguramiento.
- A434. El objetivo de la discusión requerida por el apartado 154(a) es ayudar al profesional ejerciente a conocer la totalidad de la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar, incluida la información sujeta al encargo de aseguramiento, y cuando se presentará para poder identificar la otra información que, de conformidad con el apartado 155, se requiere que se lea y considere. Por ejemplo, la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento puede incluirse como parte de un informe de gestión, informe anual o informe integrado de la entidad, o incluirse en otra información corporativa.
- A435. Como los marcos y las prácticas en materia de información sobre sostenibilidad pueden estar en evolución y se pueden imponer nuevas disposiciones leyes y reglamentarias a lo largo del tiempo, la localización de la información sobre sostenibilidad y el contenido del informe o de los informes en los que se incluye esa información pueden cambiar entre periodos. Como resultado, puede no estar claro qué documento o documentos comprenden el informe en el que se publicará la información sobre sostenibilidad. Considerando que la dirección, o los responsables del gobierno de la entidad, son responsables de la preparación de los informes de la entidad, el profesional ejerciente puede comunicar con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, acerca de las expectativas en relación con la obtención de la versión final del informe o los informes que contendrán la información sobre sostenibilidad oportunamente antes de la fecha del informe de aseguramiento, de modo que el profesional ejerciente pueda finalizar los procedimientos requeridos por esta NIAS antes de la fecha del informe de aseguramiento.
- A436. Cuando la otra información solo se ponga a disposición de los usuarios a través de la página web de la entidad, la versión final de la otra información obtenida de la entidad, y no la que figure

en la página web de la entidad, es el documento pertinente al que el profesional ejerciente aplicaría los procedimientos de conformidad con esta NIAS. El profesional ejerciente no tiene responsabilidad, según esta NIAS, de buscar otra información, incluida otra información disponible en el sitio web de la entidad. Además, el profesional ejerciente no tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos para confirmar que la otra información se muestra adecuadamente en el sitio web de la entidad o que de otro modo se ha transmitido o mostrado electrónicamente, salvo si ello se encuentra dentro del alcance del encargo de aseguramiento.

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartado 155)

A437. Si la otra información es materialmente incongruente con la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento o con el conocimiento adquirido en el encargo por el profesional ejerciente, ello puede indicar que la información sobre sostenibilidad contiene una incorrección material o que existe una incorrección material en la otra información. Ello puede menoscabar la credibilidad de la información sobre sostenibilidad y el informe de aseguramiento sobre esta. Estas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones de los usuarios para quienes se prepara el informe de aseguramiento. Los procedimientos respecto a la otra información también pueden ayudar al profesional ejerciente a cumplir los requerimientos de ética aplicables, tal como requiere el apartado 33. Los requerimientos de ética aplicables establecen que el profesional ejerciente debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información proporcionadas de manera negligente, o que omite u oculta información requerida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

A438. En algunos casos, la información a revelar contenida en la otra información puede resumirse o proporcionar detalles adicionales acerca de la información a revelar contenida en la información de sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento. El profesional ejerciente puede comparar una selección de dicha información a revelar contenida en la otra información con la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad sujeta a aseguramiento. La extensión de esta comparación es una cuestión de juicio profesional teniendo en cuenta que las responsabilidades del profesional ejerciente según esta NIAS no constituyen un encargo de aseguramiento sobre la otra información ni imponen una obligación de obtener seguridad alguna acerca de la otra información.

Respuesta cuando el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material en la otra información

Respuesta cuando el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de aseguramiento (Ref: Apartados 157-158)

A439. Las medidas que tome el profesional ejerciente si la otra información no se corrige después de comunicar con los responsables del gobierno de la entidad son una cuestión de juicio profesional. El profesional ejerciente puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el profesional ejerciente tiene sospechas de que exista intención de inducir a error. El profesional ejerciente también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. En algunos casos, es posible que las disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales obliguen al profesional ejerciente a comunicar la cuestión a un regulador o al organismo profesional pertinente.

Respuesta cuando el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de aseguramiento (Ref: Apartados 157-158)

A440. El profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a la otra información después de que se pone a disposición después de la fecha de su informe. Sin embargo, puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente que parece existir una incongruencia material entre la otra información disponible después de la fecha del informe de aseguramiento y la información sobre sostenibilidad o el conocimiento obtenido por el profesional ejerciente en el encargo. El profesional ejerciente puede discutir la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, y, si la otra información no se corrige, tomar las medidas adecuadas. Ello puede incluir aplicar otros procedimientos para concluir si la otra información o la información sobre sostenibilidad contienen una incorrección material. Si el profesional ejerciente concluye que existe una incorrección material, pero no se corrige la otra información, el profesional ejerciente puede intentar que se informe adecuadamente de la incorrección material no corregida a los usuarios para los que se prepara el informe del profesional ejerciente, teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones legales.

Implicaciones para el informe (Ref: Apartado 158(a))

A441. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación (abstención) de conclusión sobre la información sobre sostenibilidad cuando la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas 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.

Renuncia al encargo (Ref: Apartado 158(b))

A442. Renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten, puede ser adecuado cuando las circunstancias en las que se produce la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas 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 las manifestaciones obtenidas de ellos durante la realización del encargo de aseguramiento.

Respuesta cuando existe una incorrección material en la información sobre sostenibilidad o cuando el profesional ejerciente debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 159)

A443. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del profesional ejerciente nueva información que tenga implicaciones en:

- El conocimiento por el profesional ejerciente de la entidad y su entorno y, por tanto, puede indicar la necesidad de revisar la consideración o valoración del riesgo del profesional ejerciente.
- La responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en el encargo y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en la información sobre sostenibilidad.
- La responsabilidad que tiene el profesional ejerciente en relación con los hechos posteriores al cierre.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Evaluación de la evidencia obtenida (Ref: Apartado 160)

A444. Un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo y puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiere de manera significativa de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados. Ello puede darse, particularmente, cuando el sistema de información de la entidad es menos maduro o cuando la información a revelar y sus características están sujetas a mayor juicio. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede hacer que este aplique procedimientos adicionales para cumplir el objetivo previsto de aplicar esos procedimientos. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia que esperaba obtener mediante los procedimientos planificados. Cuando el profesional ejerciente determine que la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión sobre la información sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente puede:

- (a) ampliar el trabajo realizado o
- (b) aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible en las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión.

A445. Un procedimiento puede estar diseñado para ser eficaz para alcanzar un objetivo previsto, pero si la aplicación o ejecución del procedimiento (es decir, su aplicación) no es adecuada, el objetivo previsto puede no alcanzarse. Los apartados 30-58 tratan las responsabilidades específicas del profesional ejerciente acerca de la gestión de la calidad del encargo y las correspondientes responsabilidades del líder del encargo que pueden afectar a la aplicación de procedimientos. Además, el apartado A101 explica que la revisión del trabajo del equipo del encargo consiste en la consideración de si, por ejemplo:

- (a) la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y
- (b) se han alcanzado los objetivos de los procedimientos.

A446. En el juicio del profesional ejerciente sobre lo que constituye evidencia suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de una incorrección potencial y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre la información sobre sostenibilidad.
- Eficacia de las respuestas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad para responder al riesgo conocido de incorrección material.
- Experiencia obtenida durante encargos de aseguramiento anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Los resultados de los procedimientos aplicados, así como si esos procedimientos pusieron de manifiesto incorrecciones específicas.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia.
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno.

A447. La evaluación de la evidencia obtenida relacionada con la preparación de información cualitativa o aspectos cualitativos de información cuantitativa puede incluir la consideración de si:

- (a) existen indicios de posible sesgo en los juicios y decisiones en la realización de estimaciones y en la preparación de la información sobre sostenibilidad;
- (b) los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes seleccionados y aplicados son congruentes con los criterios aplicables y son adecuados;
- (c) la información presentada en la información sobre sostenibilidad es relevante, fiable, completa, comparable y comprensible;
- (d) la información sobre sostenibilidad proporciona información a revelar adecuada de los criterios aplicables y otras cuestiones, incluidas las incertidumbres, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios aplicados en la preparación; y
- (e) la terminología utilizada en la información sobre sostenibilidad es adecuada.

Evidencia incongruente con otra evidencia obtenida (Ref: Apartado 162)

A448. Cuando la evidencia es incongruente con otra evidencia, puede ser indicativo de que parte de la información utilizada como evidencia no es fiable. Este caso se da, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones ante la dirección, los responsables del gobierno de la entidad u otros son incongruentes. Dichas incongruencias pueden, por lo tanto, poner en cuestión la adecuación de la evaluación por el profesional ejerciente de la relevancia y fiabilidad de dicha información de conformidad con el apartado 83. El apartado 87 trata las responsabilidades del profesional ejerciente cuando tiene dudas sobre la relevancia y fiabilidad de la información que se prevé utilizar como evidencia. La medida en la que el profesional ejerciente puede necesitar modificar o añadir procedimientos para resolver las dudas y el efecto sobre otros aspectos del encargo de aseguramiento puede variar.

A449. Cuando se aplica un procedimiento, el profesional ejerciente puede identificar elementos que son incongruentes con sus expectativas o que muestran características inusuales. Se puede utilizar una terminología diferente para describir esos elementos, por ejemplo, excepciones, valores atípicos, elementos notables o elementos de interés. Estos elementos pueden ser indicativos de una posible incorrección en la información sobre sostenibilidad. Pueden también indicar incongruencias en la evidencia, en particular cuando otra evidencia no ha identificado excepciones o valores atípicos similares o generar dudas sobre la fiabilidad de la información.

A450L. Para considerar el efecto de incongruencias en la evidencia u otros aspectos del encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar si su identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales en un encargo de seguridad limitada sigue siendo adecuada.

A451R. Para considerar el efecto de incongruencias en la evidencia u otros aspectos del encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar si su valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable sigue siendo adecuada.

A452. Si el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada, se requiere que el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades o deniegue (se abstenga) de concluir sobre la información sobre sostenibilidad o, de ser posible, renuncie al encargo de conformidad con el apartado 165.

Conclusión Ref: Apartados 163-164)

A453. En los regímenes normativos de revelaciones, la información a revelar especificada en las disposiciones legales o reglamentarias relevantes es adecuada para informar al regulador. Sin embargo, puede ser necesario revelar más información en la información sobre sostenibilidad para que otros usuarios comprendan la significatividad de los juicios aplicados para la preparación de la información sobre sostenibilidad, como:

- (a) qué operaciones están incluidas en el límite organizativo de la entidad y el método utilizado para determinar dicho límite si los criterios aplicables permiten optar entre diferentes métodos;
- (b) métodos de evaluación o cuantificación significativos y políticas de emisión de informes seleccionados, que incluyen:
 - (i) el proceso utilizado para determinar qué temas y aspectos sobre temas han sido incluidos en la información sobre sostenibilidad (véase el apartado A157);
 - (ii) cualquier interpretación significativa hecha para poner en práctica los criterios aplicables en las circunstancias de la entidad, incluso las fuentes de datos y, cuando se permite optar entre diferentes métodos o se hace uso de métodos específicos de la entidad, la revelación del método utilizado y los fundamentos para ello; y
 - (iii) cómo la entidad determina si la información a revelar anteriormente presentada debe ser reexpresada.
- (c) una declaración relacionada con las incertidumbres relevantes para la cuantificación de la información sobre sostenibilidad, incluidas sus causas, cómo estas fueron tratadas; sus efectos en la información sobre sostenibilidad y
- (d) los cambios, de ser aplicable, en las cuestiones mencionadas en este apartado o en otras cuestiones que afectan de manera material a la comparabilidad de la información sobre sostenibilidad con un periodo o periodos anteriores o año base.

A454. La evaluación por el profesional ejerciente de si la información sobre sostenibilidad logra la presentación fiel es una cuestión de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y circunstancias de la entidad, incluidos los cambios a los mismos, sobre la base del conocimiento de la entidad por el profesional ejerciente y la evidencia obtenida. La evaluación también incluye la consideración, por ejemplo, de la información a revelar necesaria para lograr una presentación fiel originada por cuestiones que podrían ser materiales (es decir, en general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones que los usuarios a quienes se destina el informe toman basándose en la información sobre sostenibilidad), tales como el efecto de la evolución de requerimientos o el cambio en el entorno.

A455. La evaluación de si la información sobre sostenibilidad logra la presentación fiel puede incluir, por ejemplo, discusiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus opiniones sobre los motivos por los que se eligió una determinada presentación, así como las alternativas que se podrían haber tenido en cuenta. Estas discusiones pueden incluir, por ejemplo:

- El grado de agregación o desagregación de la información a revelar y si la presentación de la información a revelar oculta información útil o tiene como resultado información que induce a error.

- La congruencia con la adecuada práctica sectorial, o si un incumplimiento es relevante debido a las circunstancias de la entidad y, en consecuencia, está justificado.

Limitaciones al alcance (Ref: Apartado 165)

A456. Una limitación al alcance puede tener su origen en:

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

A457. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad (Ref: Apartado 166)

A458. Algunas consideraciones relevantes para la determinación de que la participación del líder del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo para proporcionar una base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dadas la naturaleza y las circunstancias del encargo incluyen, por ejemplo:

- (a) el modo en el que se han llevado a cabo las consultas sobre cuestiones complejas, controvertidas u otras cuestiones y se han implementado las conclusiones alcanzadas;
- (b) el modo en que las diferencias de opinión se han tratado y resuelto; y
- (c) el modo en el que la documentación del encargo evidencia la participación del líder del encargo durante todo el encargo.

A459. Algunos ejemplos de indicadores de que el líder del encargo puede no haber participado de manera suficiente y adecuada incluyen:

- Falta de revisión oportuna por el líder del encargo de la planificación del encargo, incluida la revisión de los procedimientos sobre el riesgo aplicados.
- Evidencia de que aquellos a los que se han asignado tareas, actuaciones o procedimientos no han sido adecuadamente informados de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, del alcance del trabajo que se les ha asignado ni de los objetivos de este, y de que no se les han proporcionado otras instrucciones necesarias e información relevante.

- Una falta de evidencia de la dirección y de la supervisión de los demás miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo, por el líder del encargo.

A460. Si la participación del líder del encargo no proporciona las bases para determinar que los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas son adecuados, el líder del encargo no podrá realizar la determinación requerida en el apartado 166. Además de tener en cuenta las políticas o los procedimientos de la firma que pueden establecer las medidas requeridas que se deben tomar en dichas circunstancias, algunas medidas adecuadas que puede tomar el líder del encargo incluyen, por ejemplo:

- actualizar y modificar el plan del encargo;
- evaluar de nuevo el enfoque planificado en relación con la naturaleza y extensión de la revisión y modificar el enfoque planificado para incrementar la participación del líder del encargo; o
- consultar con el personal al que se ha asignado la responsabilidad operativa del aspecto relevante del sistema de gestión de la calidad de la firma.

Documentación (Ref: Apartado 167)

A461. El requerimiento de documentar el modo en que el profesional ejerciente ha tratado las incongruencias en la información no implica que el profesional ejerciente deba conservar documentación que sea incorrecta o haya sido reemplazada.

A462. La documentación del encargo que evidencia la participación del líder del encargo y la determinación que debe realizar de conformidad con el apartado 167, se puede lograr de distintos modos según la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Ejemplos:

- la dirección del equipo del encargo se puede documentar mediante la firma del plan del encargo y de las actividades de gestión de proyectos;
- las actas de las reuniones formales del equipo del encargo pueden proporcionar evidencia de la claridad, congruencia y eficacia de las comunicaciones del líder del encargo y de otras actuaciones con respecto a la cultura y a los comportamientos esperados que reflejan el compromiso de la firma con la calidad;
- las agendas de discusiones entre el líder del encargo y otros miembros del equipo del encargo y, en su caso, el revisor de la calidad del encargo, y las correspondientes firmas y registros del tiempo que el líder del encargo ha empleado en el encargo, pueden proporcionar evidencia de la participación del líder del encargo durante todo el encargo y de su supervisión de otros miembros del equipo del encargo; o
- las firmas del líder del encargo y de otros miembros del equipo del encargo proporcionan evidencia de que los papeles de trabajo han sido revisados.

Preparación del informe de aseguramiento

Comunicación eficaz en el informe de aseguramiento (Ref: Apartados 168 -169)

A463. El informe de aseguramiento es el medio a través del cual el profesional ejerciente comunica el resultado encargo de aseguramiento a los usuarios a quienes se destina el informe. Una comunicación clara ayuda a los usuarios a quienes se destina el informe a comprender la

conclusión de aseguramiento. El profesional ejerciente no informa verbalmente o mediante el uso de símbolos sin proporcionar también un informe de aseguramiento escrito que está disponible cuando se proporciona el informe verbal o mediante un símbolo, de forma que la conclusión del profesional ejerciente no se malinterprete. Por ejemplo, un símbolo que indica que la información a revelar ha estado sujeta a un encargo de aseguramiento podría contener un hipervínculo al informe de aseguramiento escrito.

A464. El anexo 2 contiene ejemplos de informes de aseguramiento de información sobre sostenibilidad a los que se han incorporado los elementos básicos señalados en el apartado 170.

Contenido del informe de aseguramiento (Ref: Apartado 170)

A465. Esta NIAS no requiere un formato estandarizado de informe para todos los encargos de aseguramiento. En su lugar, identifica los elementos básicos que debe incluir un informe de aseguramiento. Los informes de aseguramiento se adaptan a la medida según las circunstancias específicas del encargo. El profesional ejerciente puede utilizar encabezamientos, además de los requeridos por esta NIAS, números de apartado, texto en negrita y otros mecanismos para mejorar la claridad y legibilidad del informe de aseguramiento.

Título del informe de aseguramiento (Ref: Apartado 170(a))

A466. Para ser independiente, un informe de aseguramiento es preparado por un profesional ejerciente que cumple los requerimientos del Código de ética del IESBA aplicables a los encargos de aseguramiento o requerimientos que sean al menos igual de exigentes.

Destinatario (Ref: Apartado 170(b))

A467. El destinatario es normalmente la parte contratante o los responsables del gobierno de la entidad. Además de identificar el informe de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar adecuado incluir una redacción en el cuerpo del informe de aseguramiento que especifique el propósito o los usuarios para quienes fue preparado el informe.

La conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartados 170(c))

El grado de seguridad obtenido (Ref: Apartado 170(c)(iii))

A468. Cuando unas partes de la información sobre sostenibilidad están sujetas a seguridad limitada y otras partes a seguridad razonable, una clara identificación de la información sobre sostenibilidad sujeta a cada grado de seguridad en el informe de aseguramiento puede ayudar a los usuarios a conocer qué ha sido sujeta a seguridad limitada y qué a seguridad razonable. Las conclusiones relativas a cada parte de la información sobre sostenibilidad también deben distinguirse para ayudar a los usuarios a quienes se destina el informe.

Identificación de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 170(c)(iv))

A469. La identificación y descripción de la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento y, en su caso, las cuestiones sobre sostenibilidad incluye:

- El título u otras características identificativas de la información sobre sostenibilidad y, si es aplicable, cualquier informe más amplio (por ejemplo, un informe anual o integrado) en cuál se incluye la información sobre sostenibilidad.
- Si la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento no comprende toda la información sobre sostenibilidad, identificación de la parte de la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento y, de ser necesario para facilitar el

conocimiento de los usuarios, identificación de la información sobre sostenibilidad no sujeta al encargo de aseguramiento.

- En caso de que sea aplicable, el nombre de otra u otras entidades (como entidades de la cadena de valor), instalaciones, localización o localizaciones, jurisdicción o jurisdicciones u otro límite con el que se relacionan las cuestión sobre sostenibilidad.
- Una explicación de las características de las cuestiones sobre sostenibilidad o de la información sobre sostenibilidad que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe, y el modo en que dichas características pueden influir en la precisión de la medida o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables, o lo convincente que es la evidencia disponible. Por ejemplo:
 - El grado en el que la información sobre sostenibilidad es cualitativa frente a cuantitativa, narrativa frente a numérica, objetiva frente a de juicio o histórica frente a prospectiva.
 - Los cambios en las cuestiones sobre sostenibilidad, criterios u otras circunstancias del encargo que afectan a la comparabilidad de la información sobre sostenibilidad de un periodo a otro.

La conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartados 170(c)(vi)-(vii), 178L, 178R)

A470L. Ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad limitada:

- (a) cuando se expresa en términos de la información sobre sostenibilidad y los criterios aplicables:
 - (i) en un marco de cumplimiento: «Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la [información sobre sostenibilidad] no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ.»
 - (ii) en un marco de imagen fiel: «Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la [información sobre sostenibilidad] no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ.»
- (b) cuando se expresa en términos de una declaración realizada por la parte apropiada:
 - (i) en un marco de cumplimiento: «Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [parte apropiada] de que [la entidad] ha cumplido, en todos los aspectos materiales, con los criterios XYZ no está preparada adecuadamente».
 - (ii) en un marco de imagen fiel: "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que [la información sobre sostenibilidad] se ha preparado de conformidad con los criterios XYZ, no sea, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."

A471R. Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable están:

- (a) cuando se expresa en términos de la información sobre sostenibilidad y los criterios aplicables:
 - (i) en un marco de cumplimiento: «En nuestra opinión, la información sobre sostenibilidad de la entidad ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ»; o
 - (ii) en un marco de imagen fiel: «En nuestra opinión, la información sobre sostenibilidad de la entidad se presenta fielmente, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ».
- (b) cuando se expresa en términos de una declaración realizada por la parte apropiada:
 - (i) en un marco de cumplimiento: «En nuestra opinión, la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido con los requerimientos XYZ es una declaración fiel», o
 - (ii) en un marco de imagen fiel: «En nuestra opinión, la declaración de [la parte apropiada] de que [la información sobre sostenibilidad] ha sido preparada de conformidad con los criterios XYZ es una declaración fiel».

A472. Expresiones que pueden ser útiles para cuestiones sobre sostenibilidad son, por ejemplo, una o una combinación de las siguientes:

- Para marcos de cumplimiento —"en cumplimiento de" o "de conformidad con".
- Para encargos en los que los criterios aplicables describen un proceso o una metodología para la preparación o presentación de la información sobre sostenibilidad —«preparado adecuadamente».
- Para encargos en los que los principios de presentación fiel están incluidos en los criterios aplicables —«es una declaración fiel».

Identificación de los criterios aplicables (Ref: Apartado 170(c)(vii))

A473. El apartado 75 requiere que, para que el profesional ejerciente acepte o continúe encargo, se cumplan las condiciones previas, incluido que los criterios estén a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden poner los criterios aplicables a disposición de los usuarios en la información sobre sostenibilidad o a través de referencias para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan las bases para la preparación de la información sobre sostenibilidad. La información revelada por la entidad en la información sobre sostenibilidad o la descripción de los criterios referenciada puede incluir cuestiones como:

- Detalles sobre las fuentes de los criterios aplicables y si son o no criterios marco, están o no plasmados en disposiciones legales o reglamentarias o si han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente y, de no ser este el caso, quien desarrolló los criterios, los fundamentos para su desarrollo (como el modo en que se han identificado las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe) y una descripción de por qué se consideran adecuados.

- Métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permiten elegir entre distintos métodos.
- Cualquier interpretación importante realizada al aplicar los criterios aplicables.
- Si se han producido cambios en los métodos de medición o evaluación utilizados desde el periodo anterior.

A474. Una declaración de que la dirección ha preparado la información sobre sostenibilidad de conformidad con ciertos criterios específicos solo es adecuada si la información sobre sostenibilidad cumple con todos los requerimientos de dichos criterios vigentes durante el periodo cubierto por la información sobre sostenibilidad.

A475. Una descripción de los criterios aplicables que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "la información sobre sostenibilidad cumple sustancialmente con los requerimientos de XYZ") no es una descripción adecuada, ya que puede inducir a error a los usuarios de la información sobre sostenibilidad.

A476. Algunas veces, la dirección puede presentar la información sobre sostenibilidad utilizando más de un marco. En tal caso, es probable que el conocimiento del usuario mejore si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad ponen a disposición los criterios de cada marco separadamente, en lugar de hacerlo de manera resumida o combinada.

Informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se deben leer las conclusiones del profesional ejerciente (Ref: Apartado 170(c)(ix))

A477. Puede ser adecuado informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente cuando el informe de aseguramiento incluye una explicación de determinadas características de la cuestión sobre sostenibilidad que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe. La conclusión del profesional ejerciente puede, por ejemplo, incluir los siguientes términos: "Se ha formado esta conclusión sobre la base de las cuestiones descritas en otra parte de este informe de aseguramiento independiente".

Sección de fundamentos de la conclusión (Ref: Apartado 170(d))

Declaraciones de que el encargo se ha realizado de conformidad con esta NIAS (Ref: Apartado 170(d)(i))

A478. Una declaración que utilice un lenguaje impreciso o restrictivo (por ejemplo, "el encargo se realizó en referencia con (o basándose en) la NIAS 5000") puede inducir a error a los usuarios de informes de aseguramiento. En estas circunstancias, los usuarios pueden entender que se han cumplido todos los requerimientos de la NIAS 5000, aunque no sea así (véase el apartado 19 y el apartado A170(d)(i)).

Responsabilidades con relación a la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 170(f))

A479. Identificar las responsabilidades relativas informa a los usuarios a quienes se destina el informe que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, son responsables de la preparación de la información sobre sostenibilidad y que la función del profesional ejerciente es expresar una conclusión independiente acerca de la información sobre sostenibilidad.

A480. Los responsables del gobierno de la entidad pueden ser responsables de la información sobre sostenibilidad en lugar de la dirección dependiendo de las circunstancias del encargo y del marco

legal de la jurisdicción en particular. En otras jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad; pueden ser responsables de la supervisión del proceso para preparar la información sobre sostenibilidad y la dirección cumple las responsabilidades descritas en el apartado 170(f)(i).

Aplicabilidad de la responsabilidad de la imagen fiel de la información sobre sostenibilidad (Ref: Apartado 170(f)(i)a.)

A481. Algunos criterios reconocen explícita o implícitamente el concepto de imagen fiel. Como se indica en el apartado 17(h), unos criterios de imagen fiel no sólo requieren el cumplimiento de los criterios, sino que reconocen de forma explícita o implícita que puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por los criterios. Por lo tanto, las responsabilidades de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, sobre la preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con un marco de imagen fiel se extienden a si se consigue la imagen fiel en la información sobre sostenibilidad presentada.

Resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartado 170(i))

A482. Para encargos que requieren que el profesional ejerciente obtenga diferentes grados de seguridad para diferentes temas, aspectos sobre temas o información a revelar, el profesional ejerciente puede también describir brevemente los procedimientos aplicados para cada grado de seguridad, de forma que quede claro para los usuarios qué procedimientos se aplicaron a la información sobre sostenibilidad.

A483R. El informe de aseguramiento en un encargo de seguridad razonable requiere una sección con el subtítulo «Responsabilidades del profesional ejerciente» que describe brevemente los procedimientos aplicados (véanse los apartados 170(h)(iv-v)). Esto se debe a que, en un encargo de seguridad razonable, la descripción de cualquier nivel de detalle de los procedimientos específicos llevados a cabo no ayudaría a los usuarios a comprender que, en todos los casos donde se emite una conclusión no modificada, se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente a fin de permitir al profesional ejerciente formarse una conclusión de aseguramiento.

A484L. En un encargo de seguridad limitada, resulta esencial incluir una apreciación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para los usuarios a quienes se destina el informe a fin de comprender la conclusión expresada en el informe de seguridad limitada. El resumen del trabajo realizado es, por tanto, normalmente más detallado que los procedimientos descritos en la sección «Responsabilidades del profesional ejerciente» en un encargo de seguridad razonable. También puede resultar adecuado incluir una descripción de los procedimientos que no fueron aplicados y que, por lo general, se aplicarían en un encargo de seguridad razonable. Sin perjuicio de ello, puede ser que una identificación de dichos procedimientos no sea posible debido a que los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en la naturaleza y extensión, y son menores, que en un encargo de seguridad razonable.

A485L. Entre los factores a considerar en la determinación del grado de detalle que se debe proporcionar en el resumen del trabajo realizado están:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).

- Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A486L. Al describir los procedimientos realizados en un informe de seguridad limitada, es importante que estos se escriban de manera objetiva, pero que no se resuman hasta el punto de resultar ambiguos, o que no se escriban de manera que se vean sobrevalorados u ornamentados, o que impliquen que se ha obtenido una seguridad razonable. También es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordados y que, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo. Los procedimientos en un encargo de seguridad limitada, que se describen en la sección «Resumen del trabajo realizado», pueden parecerle a un usuario más completos que los procedimientos descritos en un encargo de seguridad razonable, por lo que puede ser útil para el profesional ejerciente explicar por qué es así. Ello se puede cumplir mediante la inclusión en el informe de aseguramiento de una indicación sobre las diferencias entre seguridad limitada y seguridad razonable para facilitar la comprensión al usuario, especialmente cuando en el mismo informe de aseguramiento se incluye seguridad razonable y limitada.

Fecha del informe de aseguramiento (Ref: Apartado 170(l))

A487. La inclusión de la fecha del informe de aseguramiento informa a los usuarios a quienes se destina el informe que el profesional ejerciente ha tenido en cuenta el efecto de los hechos ocurridos hasta esa fecha sobre la información sobre sostenibilidad y sobre el informe de aseguramiento.

Estructura del informe de aseguramiento (Ref: Apartado 170)

A488. Una conclusión de aseguramiento expresada en modo binario (por ejemplo, concluye que la información sobre sostenibilidad se ha preparado o no de conformidad con los criterios aplicables) puede no comunicar suficientemente las complejidades que pueden estar presentes en un encargo de aseguramiento sobre sostenibilidad sin información adicional que dé contexto y ayude a su conocimiento por los usuarios. El profesional ejerciente puede elegir un formato de "informe corto" o de un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El "informe corto" incluye normalmente solo los elementos básicos, tal y como requiere el apartado 170. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional como:

- (a) una descripción detallada de los términos del encargo;
- (b) hallazgos relativos a aspectos particulares del encargo;
- (c) detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y otros que participan en el encargo;
- (d) las consideraciones del profesional ejerciente sobre materialidad y si esas consideraciones se refieren a información sobre sostenibilidad cualitativa o cuantitativa;
- (e) los usuarios a quienes se destina el informe de aseguramiento y la finalidad con la que ha sido preparado;
- (f) el rango de competencias que se necesitaron tener para realizar el encargo y el modo en que se han utilizado en el encargo;

- (g) explicación de por qué en un encargo de aseguramiento el profesional ejerciente no puede participar en la preparación de la información sobre sostenibilidad porque ese tipo de encargo está diseñado para dar una conclusión sobre la información sobre sostenibilidad por un profesional ejerciente independiente.

Puede ser de utilidad para el profesional ejerciente considerar la significatividad de proporcionar esa información para las necesidades informativas de los usuarios a quienes se destina el informe. Tal como lo requiere el apartado 169, la información adicional se ha de separar claramente de la conclusión del profesional ejerciente y se ha de redactar de tal modo que quede claro que no tiene como finalidad desviar la atención de dicha conclusión.

A489. La inclusión de las recomendaciones del profesional ejerciente acerca de cuestiones tales como mejoras en el sistema de información de la entidad en el informe de aseguramiento puede significar que aquellas cuestiones no han sido abordadas correctamente al momento de la preparación de la información sobre sostenibilidad. Dichas recomendaciones pueden comunicarse, por ejemplo, en una carta a la dirección o en una discusión con los responsables del gobierno en la entidad. Las consideraciones relevantes para decidir si corresponde incluir recomendaciones en el informe de aseguramiento comprenden si su naturaleza es relevante para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y si estas han sido expresadas en forma adecuada a fin de que no sean malinterpretadas como una salvedad a la conclusión del profesional ejerciente sobre la información sobre sostenibilidad.

A490. Además de los elementos básicos descritos en el apartado 170, el profesional ejerciente puede decidir incluir información adicional en el informe de aseguramiento. Los cuestiones que pueden ser relevantes para la decisión del profesional ejerciente pueden incluir:

- (a) la información sobre sostenibilidad puede estar preparada para diferentes grupos de usuarios y puede cubrir aspectos de cuestiones sobre sostenibilidad que difieren en su naturaleza, que van desde un solo aspecto, como los gases de efecto invernadero emitidos por la entidad durante un periodo, hasta la estrategia, modelo de negocio y resultado de la entidad, lo cual puede comprender:
- Información histórica.
 - Información prospectiva.
 - Procesos, sistemas y controles.
 - Resultados frente a objetivos, metas o compromisos.
- (b) Las cuestiones sobre sostenibilidad pueden ser complejas de medir o evaluar, o estar sujetas a incertidumbres en la medición o evaluación que los usuarios a quienes se destina la información pueden desconocer;
- (c) los criterios utilizados para medirlos o evaluarlos pueden establecerse en un marco, pueden ser desarrollados por la entidad o seleccionarse de varios marcos, con o sin un desarrollo posterior por la entidad, lo cual dificulta a un usuario conocer el modo en que la información sobre sostenibilidad ha sido preparada;
- (d) la información sobre sostenibilidad puede presentarse en un informe independiente tradicional o como parte de un informe o informes más amplios. También puede presentarse parcialmente en forma narrativa y parcialmente a través de la utilización de gráficos, imágenes, vídeos integrados o representaciones similares. La presentación puede sustentar el conocimiento de los usuarios de lo que está, y lo que no está, sujeto al encargo de aseguramiento.

Nombre del líder del encargo en el informe de aseguramiento (Ref: Apartado 171)

A491. El objetivo de la firma en la NIGC 1 es diseñar, implementar y operar un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- la firma y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con los requerimientos profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
- los informes de los encargos emitidos por la firma o por los líderes de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Independientemente del objetivo de la NIGC 1, indicar el nombre del líder del encargo en el informe de aseguramiento tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de aseguramiento de información sobre sostenibilidad de una entidad cotizada.

A492. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas nacionales pueden requerir que el informe del profesional ejerciente incluya el nombre del líder del encargo en el caso de informes de aseguramiento distintos de los informes relativos a información sobre sostenibilidad de entidades cotizadas. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas nacionales pueden requerir que, en el informe de aseguramiento se incluya información adicional además del nombre del líder del encargo con el fin de identificarlo de manera más precisa, o el propio líder puede decidir hacerlo. Por ejemplo, se puede indicar el número de licencia profesional aplicable en la jurisdicción en la cual ejerce el líder del encargo.

A493. En circunstancias poco frecuentes, el profesional ejerciente puede identificar información o experimentar situaciones que indiquen la probabilidad de una amenaza para la seguridad personal que, si se hiciera pública la identidad del líder del encargo, podría resultar en daños físicos para él, para otros miembros del equipo del encargo o para personas estrechamente vinculadas. Esas amenazas no incluyen, por ejemplo, amenazas de responsabilidad legal o de sanciones legales, reglamentarias o profesionales. La discusión con los responsables del gobierno de la entidad sobre circunstancias que pueden tener como resultado daños físicos puede proporcionar información adicional sobre la probabilidad o la gravedad de la amenaza significativa para la seguridad personal. Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas nacionales pueden establecer requerimientos adicionales aplicables para la determinación de si se puede omitir revelar el nombre del líder del encargo.

Referencia a un experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento (Ref: Apartado 172)

A494. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. También puede ser apropiado en otras circunstancias, por ejemplo, para explicar la naturaleza de una modificación de la conclusión del profesional ejerciente o cuando el trabajo del experto es parte integrante de los hallazgos que se incluyen en un informe largo.

A495. Es poco probable que una referencia genérica en un informe largo indicando que el encargo ha sido realizado por personas debidamente cualificadas, incluidos expertos en la materia objeto de análisis y especialistas en encargos de aseguramiento, se pueda malinterpretar como una reducción de la responsabilidad. Sin embargo, la probabilidad de que se produzcan malentendidos es mayor en el caso de informes cortos en los que la información de contexto que se ofrece es mínima, o cuando se menciona el nombre del experto del profesional ejerciente. En consecuencia, en esos casos es posible que se requiera texto adicional para evitar que el informe

de aseguramiento dé a entender que la responsabilidad del profesional ejerciente en relación con la conclusión se ha visto reducida por la participación del experto.

Otras responsabilidades de información

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 173 - 174)

A496. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones que sean adicionales a la responsabilidad impuesta por esta NIAS. Por ejemplo, puede requerirse que el profesional proporcione una conclusión sobre cuestiones específicas, tales como el cumplimiento de la información sobre sostenibilidad con una taxonomía. Las normas de aseguramiento de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A497. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte de su informe de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad. En otros casos, se puede requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre ellas en un informe separado.

A498. Los apartados 173-174 de esta NIAS permiten una presentación combinada de otras responsabilidades de información, y de las responsabilidades del profesional ejerciente según las NIAS, únicamente cuando tratan de los mismos temas a los presentados según las responsabilidades de información requeridas por esta NIAS y cuando la redacción del informe de aseguramiento diferencia claramente las otras responsabilidades de aquellas que se derivan de esta NIAS. Esa clara diferenciación puede requerir que el informe de aseguramiento se refiera a la fuente de las otras responsabilidades de información y declare que esas responsabilidades son adicionales a las que se requieren según la NIAS 5000. En caso contrario, se requiere que las otras responsabilidades de información se traten en una sección separada del informe de aseguramiento con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", u otro según corresponda al contenido de la sección.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

La diferencia entre limitaciones inherentes, párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones (Ref: Apartado 179)

A499. Cuando se describen limitaciones inherentes significativas en el informe de aseguramiento de conformidad con el apartado 170(g), la descripción de esas limitaciones inherentes es distinta a incluir un párrafo de énfasis en el informe de aseguramiento. Las limitaciones inherentes están presentes en la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad, independientemente de si han sido reveladas por la dirección. Sin embargo, puede ser útil revelar dichas limitaciones inherentes en mayor detalle dentro de la información sobre sostenibilidad. En algunos casos, las incertidumbres inherentes ligadas a la medición o evaluación pueden ser fundamentales para el conocimiento de la información sobre sostenibilidad por los usuarios y pueden ser descritas dentro de la información sobre sostenibilidad.

A500. 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 información a revelar de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. También

indica que el profesional ejerciente no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. Un párrafo de énfasis puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- (a) Se han utilizado distintos criterios o los criterios han sido revisados, actualizados e interpretados de manera distinta a periodos anteriores y ello tiene un efecto fundamental en la información sobre sostenibilidad.
- (b) Un fallo en el sistema durante el periodo afectó el funcionamiento de controles o el registro de cuestiones materiales para el encargo.

A501. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en la información sobre sostenibilidad. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales, reglamentarias u otros requerimientos profesionales prohíben que el profesional ejerciente proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione. Un párrafo de otras cuestiones puede ser adecuado cuando, por ejemplo, el alcance del encargo ha cambiado significativamente respecto del periodo anterior y ello no ha sido expresado en la información sobre sostenibilidad.

A502. Un uso generalizado de los párrafos de énfasis o párrafos de otras cuestiones puede disminuir la eficacia del profesional ejerciente en la comunicación de este tipo de cuestiones. Un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones no son sustitutos de una conclusión modificada.

Criterios diseñados para un fin específico (Ref: Apartado 180)

A503. En algunos casos los criterios aplicables utilizados para medir o evaluar la información sobre sostenibilidad pueden haber sido diseñados para un fin específico. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades utilicen criterios aplicables concretos diseñados con fines de regulación. Con el fin de evitar malentendidos, el profesional ejerciente alerta a los lectores del informe de aseguramiento de este hecho y de que, en consecuencia, la información sobre sostenibilidad puede no ser adecuada para otra finalidad.

A504. Además de la advertencia requerida por el apartado 180, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, por ejemplo, de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento. Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida de este modo, la ausencia de una restricción en relación con un determinado usuario o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho usuario o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

Otra información (Ref: Apartado 181)

A505. Cuando el profesional ejerciente deniega la conclusión (se abstiene de concluir) sobre la información sobre sostenibilidad, el informe de aseguramiento no incluye una sección «Otra información» porque dar más detalles acerca del encargo, incluida una sección sobre otra información, puede eclipsar la denegación (abstención) de conclusión sobre la información sobre sostenibilidad en su conjunto.

Conclusión modificada (Ref: Apartados 183-186)

Conclusión con salvedades debida a una limitación al alcance (Ref: Apartados 183(a), 184-185)

A506. Cuando se produzca una limitación al alcance con respecto a elemento material de la información sobre sostenibilidad, el profesional ejerciente no habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con dicha cuestión. En dichas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no pueda concluir sobre si la información a revelar en la otra información relacionada con esta cuestión origina una incorrección material en la otra información. En consecuencia, puede resultar necesario que el profesional ejerciente modifique la declaración que requiere el apartado 182(d) para comunicar la imposibilidad de considerar la descripción de la cuestión realizada por la dirección en la otra información en relación con la que se han incluido salvedades en la conclusión de aseguramiento sobre la información sobre sostenibilidad como se explica en el párrafo de fundamento de la conclusión con salvedades. No obstante, el profesional ejerciente está obligado a informar de cualquier otra incorrección material que haya detectado en la otra información que no haya sido corregida.

Impacto de las conclusiones modificadas en la declaración sobre otra información (Ref: Apartado 183(b))

A507. Puede ocurrir que una conclusión con salvedades o una desfavorable (adversa) sobre la información sobre sostenibilidad no influya en otra información requerida por el apartado 182(e) si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la conclusión no se incluye o no se trata de ningún otro modo en la otra información y la cuestión no afecta a ninguna parte de la otra información. En otras circunstancias, pueden existir implicaciones para dicha información, como se describe en los apartados A508-A509.

A508. Cuando la conclusión de aseguramiento es con salvedades, se puede considerar si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la conclusión con salvedades sobre la información sobre sostenibilidad.

A509. Una conclusión desfavorable (adversa) sobre la información sobre sostenibilidad relacionada con una varias cuestiones concretas descritas en el párrafo de fundamento de la conclusión desfavorable (adversa) no justifica la omisión de la descripción de incorrecciones materiales en la otra información identificadas por el profesional ejerciente de conformidad con el apartado 182(e)(ii). Cuando el profesional ejerciente haya emitido una conclusión desfavorable (adversa) sobre la información sobre sostenibilidad, es posible que el profesional ejerciente deba modificar de manera adecuada la declaración requerida por el apartado 182(e)(ii), por ejemplo, para indicar que en la información a revelar en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la conclusión desfavorable (adversa) sobre la información sobre sostenibilidad.

Efectos de la cuestión generalizados (Ref: Apartado 184)

A510. 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 sobre la información sobre sostenibilidad aquellos que, a juicio del profesional ejerciente:

- (a) no se limitan a aspectos específicos de la información sobre sostenibilidad;

- (b) en caso de limitarse a aspectos específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de la información sobre sostenibilidad o
- (c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre sostenibilidad.

A511. La naturaleza de la cuestión y el juicio del profesional ejerciente sobre lo generalizado de los efectos o posibles efectos sobre la información sobre sostenibilidad afectan al tipo de conclusión que se debe expresar.

Ejemplos de conclusiones modificadas (Ref: Apartado 183)

A512L. Ejemplos de una conclusión con salvedades para un encargo de seguridad limitada (con una incorrección material)

- Conclusión con salvedades (marco de cumplimiento) – "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, excepto por el efecto 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] no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ."
- Conclusión con salvedades (marco de imagen fiel) – "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, excepto por el efecto 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] no se presenta fielmente en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ"

A513R. Ejemplos de conclusión con salvedades para un encargo de seguridad razonable (con una incorrección material):

- Conclusión con salvedades (marco de cumplimiento) – «Excepto por el efecto de la cuestión descrita en la sección "Fundamento de la conclusión con salvedades" de nuestro informe, la [información sobre sostenibilidad] ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ."
- Conclusión con salvedades (marco de imagen fiel) – «Excepto por el efecto de la cuestión descrita en la sección "Fundamento de la conclusión con salvedades" de nuestro informe, la [información sobre sostenibilidad] se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ."

A514. Ejemplos de conclusiones desfavorables (adversas) y de una denegación (abstención) de conclusión para encargos de seguridad limitada y razonable:

- Conclusión desfavorable (adversa) (ejemplo para el caso de una incorrección material y generalizada tanto preparada según un marco de cumplimiento) – "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)" de nuestro informe, la [información sobre sostenibilidad] dno se ha preparado de conformidad con los criterios XYZ".

- Conclusión desfavorable (adversa) (ejemplo para el caso de una incorrección material y generalizada preparada según un marco de imagen fiel) – "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)" de nuestro informe, la [información sobre sostenibilidad] no presenta fielmente el cumplimiento de los criterios XYZ por la entidad".
- Denegación (abstención) de conclusión (ejemplo para el caso de una limitación al alcance material y generalizada) – "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre la [información sobre sostenibilidad]. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre dicha [información sobre sostenibilidad].

Información comparativa (Ref: Apartados 187-191)

A515. Las disposiciones legales o reglamentarias, los criterios o los términos del encargo, pueden especificar los requerimientos relacionados con la presentación, emisión de informes y grado de seguridad de la información comparativa en la información sobre sostenibilidad.

A516. Si existen incongruencias entre la información comparativa y la información sobre sostenibilidad del periodo actual, el profesional ejerciente puede considerar los motivos de dichas diferencias para evaluar si esas incongruencias se han tratado de conformidad con los criterios. Cuando la información sobre sostenibilidad incluye comparativos de información periodo a periodo, como referencias a porcentajes de reducción o incremento en medidas o indicadores clave de resultado, es importante que el profesional ejerciente considere la adecuación de las comparaciones. Estas pueden ser inadecuadas debido a:

- (a) cambios significativos en las operaciones desde el periodo anterior;
- (b) cambios significativos en los factores de conversión;
- (c) cambios significativos en las hipótesis o
- (d) incongruencias en las fuentes o métodos de medición.

A517. Cuando la información comparativa se presenta con la información sobre sostenibilidad actual, pero la conclusión del profesional ejerciente no hace referencia a parte o a la totalidad de esta información comparativa, es importante que el estado de dicha información sea claramente identificado tanto en la información sobre sostenibilidad como en el informe de aseguramiento.

A518. Puede ser necesario que se deba reexpresar la información presentada en un periodo anterior de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias o los criterios aplicables debido a, por ejemplo, un mayor conocimiento científico, cambios estructurales significativos en la entidad, disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

A519. La identificación de la información que los apartados 189 y 190 requieren que se incluya en un párrafo de otras cuestiones con respecto al encargo de aseguramiento realizado sobre la información comparativa en el periodo anterior, puede ser compleja y larga. En estas circunstancias, puede ser adecuado incluir esta información como una referencia, si está incluida en la información sobre sostenibilidad, o como un anexo al informe de aseguramiento.

A520. Si el encargo no incluye proporcionar un grado de seguridad sobre la información comparativa, el requerimiento de realizar procedimientos en las circunstancias abordadas en el apartado 191 consiste en cumplir con la obligación ética del profesional ejerciente de no estar asociado, a sabiendas, con información materialmente falsa o que induce a error.

Documentación

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 192)

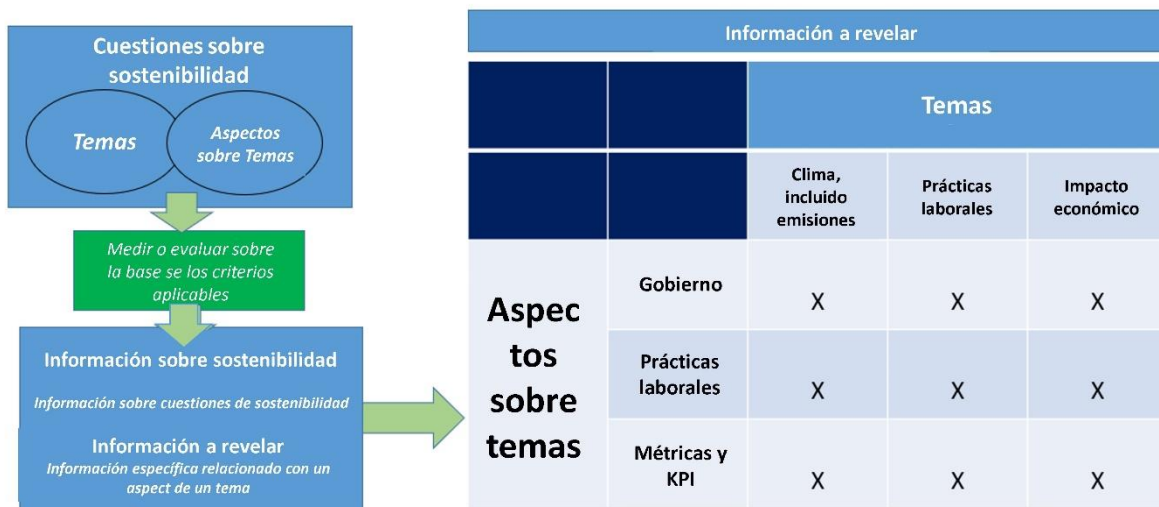
A521. Algunos ejemplos de circunstancias excepcionales incluyen hechos de los que el profesional ejerciente toma conocimiento después de la fecha del informe de aseguramiento pero que existieron antes de dicha fecha y que, si se hubiera sabido de ellas entonces, podrían haber hecho que la información sobre sostenibilidad fuera modificada o el profesional ejerciente modificara la conclusión en el informe de aseguramiento, por ejemplo, el descubrimiento de un error significativo no corregido. Los cambios resultantes a la documentación del encargo se revisan de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma con respecto a la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo de los miembros del equipo del encargo, según lo requiere la NIGC 1, donde se indica que el líder del encargo es el responsable final de los cambios.

Anexo 1

(Ref: Apartados 3, A15)

Cuestiones sobre sostenibilidad e información sobre sostenibilidad

- Este anexo explica las relaciones entre las cuestiones sobre sostenibilidad (es decir, la materia subyacente objeto de análisis); la información sobre sostenibilidad (es decir, la información sobre la materia objeto de análisis), que resulta de medir o evaluar las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables, y de la correspondiente información a revelar.
- La relación se puede ilustrar como sigue:



- El apartado 69 requiere que el profesional ejerciente obtenga un conocimiento preliminar de la información sobre sostenibilidad sobre la que se espera que se va a informar para proporcionar unas bases adecuadas para determinar si concurren las condiciones previas a un encargo de aseguramiento. Para ello, el profesional ejerciente puede considerar el proceso de la entidad para identificar y seleccionar temas y aspectos sobre temas a incluir en la información sobre sostenibilidad (dicho proceso puede denominarse «evaluación de la materialidad» por la dirección de la entidad - véase el apartado A157). Este proceso puede establecerlo la dirección o aplicarse siguiendo los requerimientos de un marco de información sobre sostenibilidad.
- Los temas y aspectos sobre temas de las cuestiones sobre sostenibilidad son considerados por la entidad al determinar la información sobre la que se va a informar y se manifiestan en la correspondiente información a revelar. Una información a revelar representa información específica (por ejemplo, «una pieza de información») sobre la que informa la entidad acerca de un aspecto de un tema (es decir cada «X» en el anterior diagrama). Una lista más completa de ejemplos de temas y aspectos sobre temas se encuentra en el apartado A32.
- La información a revelar puede adoptar varias formas (por ejemplo, descripciones narrativas u otra información cualitativa, tablas con indicadores clave de resultado u otra información cualitativa) y puede limitarse a un único párrafo o tabla o puede ocupar múltiples páginas en un informe de sostenibilidad separado, ser parte del informe anual de la entidad u otro mecanismo para informar.

Anexo 2

(Ref: Apartado A464)

Ejemplos de informes de aseguramiento de información sobre sostenibilidad

- Ejemplo 1: Informe de seguridad razonable no modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad cotizada preparada de conformidad con criterios de imagen fiel
- Ejemplo 2: Informe de seguridad limitada no modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad que no es una entidad cotizada preparada de conformidad con criterios de cumplimiento
- Ejemplo 3: Informe combinado de seguridad razonable y limitada no modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad que no es una entidad cotizada y preparado de conformidad con criterios de cumplimiento
- Ejemplo 4: Informe de seguridad limitada modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad que no es una entidad cotizada preparada de conformidad con criterios de cumplimiento

Ejemplo 1 -Informe de seguridad razonable no modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad cotizada preparada de conformidad con criterios de imagen fiel

Este ejemplo de informe de aseguramiento está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Encargo de seguridad razonable relativo a la totalidad del Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC, una entidad cotizada, correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1.
- La información sobre sostenibilidad ha sido preparada por la dirección de la entidad de conformidad con criterios de imagen fiel (Marco de información sobre sostenibilidad Versión x.1).
- El Informe de sostenibilidad incluye información comparativa a la cual no se refiere la conclusión del profesional ejerciente. La información comparativa se sometió a un encargo de seguridad razonable por el mismo profesional ejerciente en el periodo anterior y la conclusión del profesional ejerciente no fue modificada.
- La dirección de la Sociedad es la parte contratante.
- Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información sobre sostenibilidad de la Sociedad.
- Los términos del encargo de aseguramiento reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIAS 5000, en relación con la información sobre sostenibilidad.
- El profesional ejerciente ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia obtenida.
- Los requerimientos de ética aplicables al encargo de aseguramiento comprenden el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia), del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), así como los requerimientos de ética relativos a los encargos de aseguramiento en la jurisdicción, y el Informe de aseguramientos incluye una referencia los dos.
- La firma de la cual el profesional ejerciente es miembro aplica la NIGC 1¹¹.
- El Informe de sostenibilidad y el informe del profesional ejerciente sobre este se han incluido en el informe anual de la Sociedad. El profesional ejerciente ha obtenido el informe anual antes de la fecha del informe de aseguramiento y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información incluida en el informe anual.

El siguiente informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones. El informe de aseguramiento debe adaptarse a las circunstancias del encargo.

¹¹ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

INFORME DE SEGURIDAD RAZONABLE EMITIDO POR UN PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD DE ABC

A la dirección de la sociedad ABC

Informe de seguridad razonable de información sobre sostenibilidad¹²

Opinión de seguridad razonable

Hemos llevado a cabo un encargo de seguridad razonable sobre el Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC (la «Sociedad») correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 (la «Información sobre sostenibilidad».)

En nuestra opinión, la información sobre sostenibilidad adjunta se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el Marco de información sobre sostenibilidad versión x.1.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestro encargo de seguridad razonable de conformidad con la Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dicha norma se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del profesional ejerciente* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestro encargo de aseguramiento en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA.

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* y, por lo tanto, mantiene un sistema de gestión de la calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis¹³

Llamamos la atención sobre [identificar la información a revelar específica en la información sobre sostenibilidad] que describe [...]. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

¹² El subtítulo “Informe de seguridad razonable de información sobre sostenibilidad” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹³ Indicar si el profesional ejerciente lo considera necesario en función de las circunstancias - véase apartado 179.

Otra información¹⁴

La dirección de la Sociedad es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe Anual de la Sociedad¹⁵], pero no incluye la información sobre sostenibilidad ni nuestro informe de aseguramiento correspondiente.

Nuestra opinión sobre la información sobre sostenibilidad no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestro encargo de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad, nuestra responsabilidad es leer la otra información que identificamos más arriba y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y la información sobre sostenibilidad o el conocimiento obtenido por nosotros en el encargo de aseguramiento, o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

Responsabilidades con relación a la información sobre sostenibilidad

La dirección de la Sociedad es responsable de:

- La preparación y presentación fiel de la información sobre sostenibilidad de conformidad con el Marco de información sobre sostenibilidad versión x.1.
- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad, de conformidad con el marco de información sobre sostenibilidad versión x.1, que permita la preparación de dicha información que esté libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información sobre sostenibilidad de la Sociedad.

Limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad¹⁶

Tal y como se analiza en *[identificar la información a revelar específica de la información sobre sostenibilidad]*, *[incluir una descripción de cualquier limitación inherente significativa asociada con la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables]*.

Responsabilidades del profesional ejerciente

Nuestros objetivos son planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento para obtener una seguridad razonable de que la información sobre sostenibilidad está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de aseguramiento que contiene nuestra opinión. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad.

¹⁴ Se puede utilizar otro título, como «Información distinta a la Información sobre sostenibilidad e informe de seguridad razonable sobre esta».

¹⁵ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "estados financieros y sus notas y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

¹⁶ Incluir el apartado si es aplicable las circunstancias del encargo - véase el apartado 170(g).

Como parte de un encargo de seguridad razonable de conformidad con la NIAS 5000, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda el encargo. También:

- Aplicamos procedimientos sobre el riesgo, incluido obtener un conocimiento de los controles internos relevantes para el encargo con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error, pero no con la finalidad de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno de la entidad¹⁷.
- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a los riesgos valorados de incorrección material de la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad. 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 intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del profesional ejerciente.] Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de aseguramiento nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratan en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos elementos del informe que los que se presentan de conformidad con las responsabilidades de información requeridas por la NIAS 5000 como parte de la sección Informe de seguridad razonable de Información sobre sostenibilidad. Informar de otras responsabilidades de información que tratan los mismos elementos del informe que los requeridos por esta NIAS puede combinarse (es decir, se pueden incluir en la sección Informe de seguridad razonable de Información sobre sostenibilidad, bajo los subtítulos adecuados) siempre que la redacción en el informe de aseguramiento diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por la NIAS 5000, en caso de que dicha diferencia exista.]. El líder del encargo de aseguramiento que origina este informe de aseguramiento del profesional ejerciente independiente es [nombre].

[[Firma en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

¹⁷ Eliminar el texto «pero no con la finalidad de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno de la entidad» si el encargo de seguridad razonable incluye una opinión sobre la eficacia del control interno.

Ejemplo 2 - Informe de seguridad limitada no modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad que no es una entidad cotizada preparada de conformidad con criterios de cumplimiento

Este ejemplo de informe de aseguramiento está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Encargo de seguridad limitada relativo a la totalidad del Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC, una entidad que no es una entidad cotizada, correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, requerido por una disposición legal o reglamentaria.
- La información sobre sostenibilidad se presenta en un documento independiente (es decir, el Informe de sostenibilidad de la entidad).
- La información sobre sostenibilidad ha sido preparada por la dirección de la entidad de conformidad con criterios de cumplimiento (Ley XYZ de la jurisdicción X).
- El Informe de sostenibilidad incluye información comparativa la cual no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente. La información comparativa se sometió a un encargo de seguridad limitada por el mismo profesional ejerciente en el periodo anterior y la conclusión del profesional ejerciente no fue modificada.
- La dirección de la Sociedad es la parte contratante.
- Los términos del encargo de aseguramiento reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIAS 5000, en relación con la información sobre sostenibilidad.
- El profesional ejerciente ha concluido que es adecuada una conclusión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia obtenida.
- Los requerimientos de ética aplicables al encargo de aseguramiento comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), así como los requerimientos de ética relativos a los encargos de aseguramiento en la jurisdicción, y el Informe de aseguramientos incluye una referencia a los dos.
- La firma de la cual el profesional ejerciente es miembro aplica la NIGC¹⁸.
- No existe otra información porque la información sobre sostenibilidad se presenta en un documento independiente.

El siguiente informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones. El informe de aseguramiento debe adaptarse a las circunstancias del encargo.

¹⁸ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

INFORME DE SEGURIDAD LIMITADA EMITIDO POR UN PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD DE ABC

A la dirección de la sociedad ABC

Informe de seguridad limitada de información sobre sostenibilidad¹⁹

Conclusión de seguridad limitada

Hemos llevado a cabo un encargo de seguridad limitada sobre el Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC (la «Sociedad») correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 (la «Información sobre sostenibilidad».)

Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información sobre sostenibilidad adjunta no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

Fundamento de la conclusión

Hemos realizado nuestro encargo de seguridad limitada conforme la Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

Los procedimientos en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente 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 norma se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del profesional ejerciente* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestro encargo de aseguramiento de información sobre sostenibilidad en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA.

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* y, por lo tanto, mantiene un sistema de gestión de la calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra conclusión.

¹⁹ El subtítulo “Informe de seguridad limitada de la información sobre sostenibilidad” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

Párrafo de énfasis²⁰

Llamamos la atención sobre [identificar la información a revelar específica en la información sobre sostenibilidad] que describe [...]. Nuestra conclusión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades con relación a la información sobre sostenibilidad

La dirección de la Sociedad es responsable de:

- La preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.
- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X., que permita la preparación de dicha información que esté libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad²¹

Tal y como se analiza en [identificar la información a revelar específica de la información sobre sostenibilidad],[incluir una descripción de cualquier limitación inherente significativa asociada con la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables].

Responsabilidades del profesional ejerciente

Nuestros objetivos son planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento para obtener una seguridad limitada de que la información sobre sostenibilidad en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de seguridad limitada que contiene nuestra conclusión. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad.

Como parte de un encargo de seguridad limitada de conformidad con la NIAS 5000, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo. También:

- 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 entidad²².
- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad en la 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 intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

²⁰ Indicar si el profesional ejerciente lo considera necesario en función de las circunstancias - véase apartado 179.

²¹ Incluir el apartado si es aplicable las circunstancias del encargo - véase el apartado 170(g).

²² Eliminar «pero no con la finalidad de expresar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad» si el encargo de seguridad limitada incluye una conclusión sobre la eficacia del control interno.

Resumen del trabajo realizado

Un informe de seguridad limitada implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información sobre sostenibilidad. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio profesional, incluida la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, en la información sobre sostenibilidad.

Al realizar nuestro encargo de seguridad limitada:

[Insertar un resumen de la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados que, a juicio del profesional ejerciente, proporciona información adicional que puede ser relevante para el conocimiento de los usuarios del trabajo realizado para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y del grado de seguridad obtenido.]²³

- [...]

[[Firma en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de seguridad limitada]

²³ Los procedimientos deben resumirse, pero no hasta el punto en que resulten ambiguos ni que su descripción se vea sobrevalorada u ornamentada o que implique que se ha obtenido seguridad razonable. Es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que estos procedimientos se acordaron entre el profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento y la dirección y, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.

Ejemplo 3 - Informe combinado de seguridad razonable y limitada no modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad que no es una entidad cotizada preparada de conformidad con criterios de cumplimiento que comprende:

- a) Opinión de seguridad razonable sobre información a revelar seleccionada [identificada mediante...]²⁴ del Informe de sostenibilidad («Información SR»)**
- b) Conclusión de seguridad limitada sobre información a revelar seleccionada [identificada mediante...]²⁵ del Informe de sostenibilidad («Información SL»)**

Este ejemplo de informe de aseguramiento está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Encargo de seguridad razonable relativo a la totalidad de la Información SR y de seguridad limitada relativo a la Información SL del Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC, una entidad que no es una entidad cotizada, correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, requerido por una disposición legal o reglamentaria.
- El Informe de sostenibilidad representa la información sobre sostenibilidad presentada por la entidad, e Información SR e Información SL representa la información sobre sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento.
- El Informe de sostenibilidad ha sido preparado por la dirección de la entidad de conformidad con criterios de cumplimiento (Ley XYZ de la jurisdicción X).
- El Informe de sostenibilidad incluye información comparativa la cual no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente. Con relación a la información comparativa: la información comparativa de la Información SR se sometió a un encargo de seguridad razonable, y la información comparativa de la Información SL se sometió a un encargo de seguridad limitada, en el periodo anterior y las respectivas conclusiones del profesional ejerciente no fueron modificadas.
- La dirección de la Sociedad es la parte contratante.
- Los términos del encargo de aseguramiento reflejan con exactitud la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIAS 5000, en relación con la información sobre sostenibilidad.
- El profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento ha concluido que, sobre la base de la evidencia obtenida, que una opinión de seguridad razonable y una conclusión de seguridad limitada no modificadas (es decir, sin salvedades o «limpias») son adecuadas con respecto a la Información SR y la Información SL respectivamente.
- Los requerimientos de ética aplicables al encargo de aseguramiento comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), así como los requerimientos de ética relativos a los encargos de aseguramiento en la jurisdicción, y el Informe de aseguramiento incluye una referencia a los

²⁴ Proporcionar la identificación y localización de la información sujeta a una opinión de seguridad razonable, la cual debe ser distinta a la información sujeta a una conclusión de seguridad limitada (por ejemplo etiquetando la información a revelar específica contenida en la información sobre sostenibilidad, un anexo al informe de aseguramiento, etc).

²⁵ Proporcionar la identificación y localización de la información sujeta a una conclusión de seguridad limitada, la cual debe ser distinta a la información sujeta a una opinión de seguridad razonable (por ejemplo etiquetando la información a revelar específica contenida en la información sobre sostenibilidad, un anexo al informe de aseguramiento, etc).

dos.

- La firma de la cual el profesional ejerciente es miembro aplica la NIGC ²⁶.
- La información SL y la Información SR y el informe del profesional ejerciente sobre estas se han incluido en el informe anual de la Sociedad. El profesional ejerciente ha obtenido el informe anual antes de la fecha del informe de aseguramiento y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información incluida en el informe anual.

El siguiente informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones. El informe de aseguramiento debe adaptarse a las circunstancias del encargo.

INFORME DE SEGURIDAD RAZONABLE Y LIMITADA EMITIDO POR UN PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD DE ABC

A la dirección de la sociedad ABC

Opinión de seguridad razonable

Hemos llevado a cabo un encargo de seguridad razonable sobre la información a revelar seleccionada [identificada mediante...]²⁷ del Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC (la «Sociedad») correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 (la «Información SR»).

En nuestra opinión, la Información SR del Informe de sostenibilidad adjunto ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

Conclusión de seguridad limitada

Hemos llevado a cabo un encargo de seguridad limitada sobre la información a revelar seleccionada [identificada mediante...]²⁸ del Informe de sostenibilidad de la Sociedad correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 (la «Información SL»).

Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información SL del Informe de sostenibilidad adjunto no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

²⁶ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

²⁷ Proporcionar la identificación y localización de la información sujeta a una opinión de seguridad razonable, la cual debe ser distinta a la información sujeta a una conclusión de seguridad limitada (por ejemplo etiquetando la información a revelar específica contenida en la información sobre sostenibilidad, un anexo al informe de aseguramiento, etc).

²⁸ Proporcionar la identificación y localización de la información sujeta a una conclusión de seguridad limitada, la cual debe ser distinta a la información sujeta a una opinión de seguridad razonable (por ejemplo etiquetando la información a revelar específica contenida en la información sobre sostenibilidad, un anexo al informe de aseguramiento, etc).

Fundamentos de la opinión de seguridad razonable y de la conclusión de seguridad limitada

Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la NIAS 5000 *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

Los procedimientos en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente 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 norma se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del profesional ejerciente* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestro encargo de aseguramiento en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA.

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* y, por lo tanto, mantiene un sistema de gestión de la calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de seguridad razonable y nuestra conclusión de seguridad limitada.

Párrafo de énfasis²⁹

Llamamos la atención sobre [identificar la información a revelar específica en la información sobre sostenibilidad] de la Información SL del Informe de sostenibilidad que describe [...]. Nuestra conclusión de seguridad limitada no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Otra información³⁰

La dirección de la Sociedad es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe Anual de la Sociedad³¹], pero no incluye la Información SR ni la Información SL sujeta a este encargo ni nuestro informe de aseguramiento correspondiente.

Nuestra opinión de seguridad razonable y nuestra conclusión de seguridad limitada sobre la Información SR y la Información SL respectivamente no cubren la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

²⁹ Indicar si el profesional ejerciente lo considera necesario en función de las circunstancias - véase apartado 179.

³⁰ Se puede utilizar otro título, como «Información distinta a la Información sobre sostenibilidad e informe de seguridad limitada sobre esta».

³¹ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "estados financieros y sus notas y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

En relación con nuestros encargos de seguridad limitada y de seguridad razonable sobre la Información SL y sobre la Información SR respectivamente, nuestra responsabilidad es leer la otra información que identificamos más arriba y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y la Información SR y Información SL respectivamente, o el conocimiento obtenido por nosotros en el encargo de aseguramiento, o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

Responsabilidades con relación a la información sobre sostenibilidad

La dirección de la Sociedad es responsable de:

- La preparación de la Información SR y de la Información SL de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.
- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para la preparación de la Información SR y de la Información SL que permita la preparación de dicha información que esté libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad³²

Tal y como se analiza en *[identificar la información a revelar específica de la información sobre sostenibilidad]*, *[incluir una descripción de cualquier limitación inherente significativa asociada con la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables]*.

Responsabilidades del profesional ejerciente

Nuestros objetivos son:

- (a) Planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento para obtener una seguridad razonable de que la Información SR está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de aseguramiento que contiene nuestra opinión.
- (b) Planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento para obtener una seguridad limitada de que la Información SL está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de aseguramiento que contiene nuestra conclusión.

Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones que los usuarios toman basándose en la Información SR y la Información SL.

Como parte de unos encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada de conformidad con la NIAS 5000, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda el encargo. También:

- (a) Para un encargo de seguridad razonable:
 - Aplicamos procedimientos sobre el riesgo, incluido obtener un conocimiento de los controles internos relevantes para el encargo con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error, pero no con la finalidad de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno de la entidad³³.

³² Incluir el apartado si es aplicable las circunstancias del encargo - véase el apartado 170(g).

³³ Eliminar el texto «pero no con la finalidad de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno de la entidad» si el encargo de seguridad razonable incluye una opinión sobre la eficacia del control interno.

- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a los riesgos valorados de incorrección material de la información a revelar contenida en la Información SR. 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 intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- (b) Para un encargo de seguridad limitada:
- 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 entidad³⁴.
 - Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a la información a revelar contenida en la Información SL en la 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 intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

Resumen del trabajo realizado para una conclusión de seguridad limitada

Un informe de seguridad limitada implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la Información SL. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio profesional, incluida la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, en la información SL.

Al realizar nuestro encargo de seguridad limitada:

*[Insertar un resumen de la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados que, a juicio del profesional ejerciente, proporciona información adicional que puede ser relevante para el conocimiento de los usuarios del trabajo realizado para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y del grado de seguridad obtenido.]*³⁵

- [...]

[[Firma en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

³⁴ Eliminar «pero no con la finalidad de expresar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad» si el encargo de seguridad limitada incluye una conclusión sobre la eficacia del control interno.

³⁵ Los procedimientos deben resumirse, pero no hasta el punto en que resulten ambiguos ni que su descripción se vea sobrevalorada u ornamentada o que implique que se ha obtenido seguridad razonable. Es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que estos procedimientos se acordaron entre el profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento y la dirección y, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.

Ejemplo 4 – Informe de seguridad limitada modificado de información sobre sostenibilidad de una entidad que no es una entidad cotizada preparada de conformidad con criterios de cumplimiento

Este ejemplo de informe de aseguramiento está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Encargo de seguridad limitada relativo a la totalidad del Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC, una entidad que no es una entidad cotizada, correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, requerido por una disposición legal o reglamentaria.
- La información sobre sostenibilidad se presenta en un documento independiente (es decir, el Informe de sostenibilidad de la entidad).
- La información sobre sostenibilidad ha sido preparada por la dirección de la entidad de conformidad con criterios de cumplimiento (Ley XYZ de la jurisdicción X).
- El Informe de sostenibilidad incluye información comparativa la cual no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente. La información comparativa se sometió a un encargo de seguridad limitada por el mismo profesional ejerciente en el periodo anterior y la conclusión del profesional ejerciente no fue modificada.
- La dirección de la Sociedad es la parte contratante.
- Los términos del encargo de aseguramiento reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIAS 5000, en relación con la información sobre sostenibilidad.
- El profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento ha concluido que es adecuada una conclusión modificada debido a una limitación al alcance derivada de la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada sobre una cuestión identificada que el profesional ejerciente ha determinado que es material pero no generalizada.
- Los requerimientos de ética aplicables al encargo de aseguramiento comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), así como los requerimientos de ética relativos a los encargos de aseguramiento en la jurisdicción, y el Informe de aseguramientos incluye una referencia a los dos.
- La firma de la cual el profesional ejerciente es miembro aplica la NIGC ³⁶.
- No existe otra información porque la información sobre sostenibilidad se presenta en un documento independiente.

El siguiente informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones. El informe de aseguramiento debe adaptarse a las circunstancias del encargo.

³⁶ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

INFORME DE SEGURIDAD LIMITADA EMITIDO POR UN PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD DE ABC

A la dirección de la sociedad ABC

Informe de seguridad limitada de información sobre sostenibilidad¹

Conclusión de seguridad limitada con salvedades

Hemos llevado a cabo un encargo de seguridad limitada sobre el Informe de sostenibilidad de la Sociedad ABC (la «Sociedad») correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 (la «Información sobre sostenibilidad».)

Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, excepto por el posible efecto de la cuestión descrita en el párrafo 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 adjunta no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ. De la jurisdicción X.

Fundamento de la conclusión con salvedades

La Sociedad ha revelado [...] ². No hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre [...] a 31 de diciembre de 20x1 debido a [...] ³. En consecuencia, no hemos podido determinar si eran necesarios ajustes a [...].

Hemos realizado nuestro encargo de seguridad limitada conforme la Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

Los procedimientos en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente 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 norma se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del profesional ejerciente* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestro encargo de aseguramiento de información sobre sostenibilidad en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA.

¹ El subtítulo “Informe de seguridad limitada de la información sobre sostenibilidad” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

² Insertar una descripción de la información a revelar relevante.

³ Proporcionar una descripción de la cuestión que origina la conclusión con salvedades y las razones para ello.

PROPUESTA DE NIAS 5000, REQUERIMIENTOS GENERALES PARA ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE SOSTENIBILIDAD

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* y, por lo tanto, mantiene un sistema de gestión de la calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra conclusión con salvedades.

Párrafo de énfasis⁴

Llamamos la atención sobre [identificar la información a revelar específica en la información sobre sostenibilidad] que describe [...]. Nuestra conclusión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades con relación a la información sobre sostenibilidad

La dirección de la Sociedad es responsable de:

- La preparación de la información sobre sostenibilidad de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.
- Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para la preparación de la información sobre sostenibilidad, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X., que permita la preparación de dicha información que esté libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Limitaciones inherentes a la preparación de la información sobre sostenibilidad⁵

Tal y como se analiza en [identificar la información a revelar específica de la información sobre sostenibilidad],[incluir una descripción de cualquier limitación inherente significativa asociada con la medición o evaluación de las cuestiones sobre sostenibilidad sobre la base de los criterios aplicables].

Responsabilidades del profesional ejerciente

Nuestros objetivos son planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento para obtener una seguridad limitada de que la información sobre sostenibilidad en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de seguridad limitada que contiene nuestra conclusión. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones que los usuarios toman basándose en la información sobre sostenibilidad.

Como parte de un encargo de seguridad limitada de conformidad con la NIAS 5000, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo. También:

- 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

⁴ Indicar si el profesional ejerciente lo considera necesario en función de las circunstancias - véase apartado 179.

⁵ Incluir el apartado si es aplicable las circunstancias del encargo - véase el apartado 170(g).

PROPUESTA DE NIAS 5000, REQUERIMIENTOS GENERALES PARA ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE SOSTENIBILIDAD

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.⁶

- Diseñamos y aplicamos procedimientos que responden a la información a revelar contenida en la información sobre sostenibilidad en la 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 intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

Resumen del trabajo realizado

Un informe de seguridad limitada implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información sobre sostenibilidad. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio profesional, incluida la identificación de la información a revelar en la que es probable que surjan incorrecciones materiales, debido a fraude o error, en la información sobre sostenibilidad.

Al realizar nuestro encargo de seguridad limitada:

[Insertar un resumen de la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados que, a juicio del profesional ejerciente, proporciona información adicional que puede ser relevante para el conocimiento de los usuarios del trabajo realizado para sustentar el grado de seguridad obtenido].⁷

- [...]

[[Firma en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de seguridad limitada]

⁶ Eliminar «pero no con la finalidad de expresar una conclusión acerca de la eficacia del control interno de la entidad» si el encargo de seguridad limitada incluye una conclusión sobre la eficacia del control interno.

⁷ Los procedimientos deben resumirse, pero no hasta el punto en que resulten ambiguos ni que su descripción se vea sobrevalorada u ornamentada o que implique que se ha obtenido seguridad razonable. Es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que estos procedimientos se acordaron entre el profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento y la dirección y, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.

PROPUESTA DE MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES DERIVADAS DE LA NIAS 5000¹ - CON CAMBIOS MARCADOS RESPECTO A LA VERSIÓN VIGENTE

PREFACIO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, ASEGURAMIENTO SOBRE SOSTENIBILIDAD Y OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

Introducción

1. Este prefacio de los *Pronunciamientos Internacionales de gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Aseguramiento sobre Sostenibilidad y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* se emite para facilitar el conocimiento del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según se establece en los Términos de Referencia del IAASB.

...

Los pronunciamientos del IAASB

Pronunciamientos obligatorios del IAASB

3. Los pronunciamientos del IAASB regulan los encargos de auditoría, revisión, aseguramiento sobre sostenibilidad y otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que se realizan de conformidad con las Normas Internacionales. Estos no anulan las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros históricos o los encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad o sobre otra información en un país determinado, las cuales deben respetarse de conformidad con las normas nacionales de dicho país. En caso de que las disposiciones legales y reglamentarias difieran de las Normas del IAASB o estén en conflicto con estas respecto de un tema particular, los encargos realizados de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias locales no respetarán automáticamente las Normas del IAASB. Un auditor o un profesional ejerciente de la contabilidad no habrá cumplido con las Normas del IAASB, a menos que haya cumplido por completo con todas las Normas pertinentes al encargo.

...

El ámbito de aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

...

7. Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) se aplican a los encargos de aseguramiento distintos de las auditorías y revisiones de información financiera histórica.

7A. Las Normas Internacionales de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) se aplican a los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad.²

....

¹ *Propuesta de Norma Internacional de Aseguramiento sobre sostenibilidad (NIAS) 5000, Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad*

² Salvo que una NIAS indique que se aplica otra Norma Internacional.

9. De forma colectiva, se hace referencia a las NIA, NIER, NIEA, NIAS y NISR como las Normas sobre Encargos del IAASB.

...

Otras Normas Internacionales

...

15. Los principios básicos y los procedimientos esenciales de una Norma se aplican a todos los casos en los que sean relevantes en las circunstancias del encargo. Sin embargo, en circunstancias excepcionales, un auditor o profesional ejerciente ~~profesional de la contabilidad~~ puede considerar necesario no cumplir con un procedimiento esencial relevante para poder cumplir con el objetivo de dicho procedimiento. En tal situación, el auditor o profesional ejerciente ~~profesional de la contabilidad~~ debe documentar de qué manera los procedimientos alternativos realizados cumplieron con el objetivo del procedimiento, así como los motivos del incumplimiento, excepto que estos ya estén aclarados. Se espera que la necesidad de un auditor o profesional ejerciente ~~profesional de la contabilidad~~ de incumplir un procedimiento esencial relevante surja únicamente cuando, en las circunstancias específicas de un encargo, dicho procedimiento sería ineficaz.

...

Juicio profesional

17. La naturaleza de las Normas Internacionales requiere que el auditor o profesional ejerciente ~~profesional de la contabilidad~~ ejerza el juicio profesional al aplicarlas.

Aplicabilidad de las Normas Internacionales

18. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una Norma Internacional específica se detallan en la Norma. Salvo disposición en contrario en la Norma Internacional, ~~el profesional de la contabilidad~~ el auditor o el profesional ejerciente puede aplicar una Norma Internacional antes de su fecha de entrada en vigor.

...

NIGC 1, GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD O SERVICIOS RELACIONADOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Alcance de esta NIGC (Ref: Apartados 3- 4)

- A1. Otros pronunciamientos del IAASB, ~~incluidas la NIER 2400 (Revisada) y la NIEA 3000 (Revisada)~~ también establecen requerimientos para el socio del encargo o el líder del encargo, según

corresponda, sobre la gestión de la calidad en el encargo incluidas la NIER 2400 (Revisada)³ y la NIEA 3000 (Revisada)⁴ ~~para el~~ para el socio del encargo y la NIAS 5000⁵ para el líder del encargo⁶ sobre la gestión de la calidad en el encargo.

...

NIGC 2, REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

...

A26. La NIEA 3000 (Revisada)⁷ y la NIAS 5000⁸ también establecen requerimientos para el socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo⁹.

...

NIEA 3000, ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica que se tratan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) respectivamente. Los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad se tratan en las Normas Internacionales de Aseguramiento sobre sostenibilidad (NIAS) (Ref: Apartado A21–A22)

...

Alcance

-
- ³ Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*
 - ⁴ Norma internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*
 - ⁵ Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad*
 - ⁶ La NIAS 5000, apartado A18, establece que el término líder del encargo en la NIAS 5000 es el equivalente a «socio del encargo» en la NIG! 1
 - ⁷ NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*
 - ⁸ Norma Internacional de Aseguramiento sobre sostenibilidad (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad*
 - ⁹ La NIAS 5000, apartado A18, establece que el término líder del encargo en la NIAS 5000 es el equivalente a «socio del encargo» en la NIG! 1

5. Esta NIEA cubre los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica o los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad descritos en el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (Marco de Aseguramiento) Cuando una NIEA específica es pertinente para la materia objeto de análisis de un determinado encargo, esa NIEA es de aplicación además de la presente NIEA. (Ref: Apartados A21–A22)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo (Ref: Apartados 1, 5, 15)

- A21. Esta NIEA comprende requerimientos que son aplicables a los encargos de aseguramiento¹⁰ (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica o encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad), así como a los encargos conformes a una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis. En algunos casos, una NIAE específicamente aplicable a la materia objeto de análisis también es aplicable al encargo. Una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis es pertinente para el encargo cuando la NIEA está en vigor, la materia subyacente objeto de análisis de la NIEA es pertinente para el encargo y se dan las circunstancias que trata la NIEA.
- A22. Las NIA y las NIER se han redactado para auditorías y revisiones de información financiera histórica, respectivamente, y no son aplicables a otros encargos de aseguramiento. Pueden, sin embargo, proporcionar orientaciones en relación con el proceso del encargo en general a profesionales que realizan un encargo de aseguramiento de conformidad con esta NIEA.

...

NIEA 3410, ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

Introducción

...

Alcance de esta NIEA

2. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata los encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad.
3. Esta Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad (NIAS) 5000¹¹ es aplicable a todos los encargos de aseguramiento de información sobre sostenibilidad, salvo si el profesional ejerciente proporciona una conclusión separada sobre la declaración de gases de efecto invernadero (GEI), en

¹⁰ Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Esta NIEA, adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.

¹¹ Norma Internacional de Aseguramiento sobre sostenibilidad (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad*

~~cuyo caso es aplicable la NIEA 3410. La conclusión del profesional ejerciente respecto de un encargo de aseguramiento puede cubrir información adicional a la declaración de GEI, por ejemplo, cuando el profesional ejerciente debe informar acerca de un informe de sostenibilidad en el cual una declaración de GEI es solo una parte de este. En dichos casos: (Ref: Apartados A1–A2)~~

~~(a) Esta NIEA se aplica a los procedimientos de aseguramiento realizados con respecto a la declaración de GEI, excepto cuando la declaración de GEI es una parte relativamente menor de la información global sujeta a encargos de aseguramiento; y~~

~~(b) la NIEA 3000 (Revisada).¹² (u otra NIEA sobre una materia subyacente objeto de análisis específica) se aplica a procedimientos de aseguramiento llevados a cabo con respecto al resto de la información cubierta por la conclusión del profesional ejerciente.~~

3A. La conclusión del profesional ejerciente en un encargo de aseguramiento sobre una declaración de GEI puede cubrir información distinta de la información sobre sostenibilidad además de la declaración de GEI. En esos casos, la NIEA 3000 (Revisada)¹³ (u otra NIEA sobre una materia subyacente objeto de análisis específica) se aplica a procedimientos de aseguramiento llevados a cabo con respecto al resto de la información cubierta por la conclusión del profesional ejerciente.

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción

Encargos de aseguramiento que cubren información adicional a la declaración de GEI (Ref: Apartado 3)

A1. En algunos casos, el profesional ejerciente puede ejecutar un encargo de aseguramiento acerca de un informe que incluye información sobre GEI, pero dicha información no incluye una declaración de GEI, tal como se define en el apartado 14(m). En esos casos, la NISA 5000¹⁴ es aplicable. Sin embargo, esta NIEA puede proporcionar orientación para tal encargo.

~~A2. Cuando una declaración de GEI representa una parte relativamente menor de la información global que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, el punto hasta el que esta NIEA es aplicable depende del juicio del profesional ejerciente en las circunstancias del encargo.~~

...

805, CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO.

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

¹³ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica

¹⁴ NIAS 5000 *Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad*, Apartado 2

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1, 6(c))

...

- A4. Un encargo de seguridad razonable, distinto de una auditoría de información financiera histórica, se realiza de conformidad con la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada)¹⁵ o la NISA 5000¹⁶, según corresponda.

...

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Introducción

1. Este Marco se emite únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento, y de los encargos a los cuales les son de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIAS) (denominadas en lo sucesivo Normas de Aseguramiento).

...

Descripción de los encargos de aseguramiento

11. El resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo:

...

- Un informe de gas de efecto invernadero (resultado) es el resultado de medir las emisiones de gas de efecto invernadero (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de protocolos de reconocimiento, medida y presentación (criterios).
- La información sobre sostenibilidad (resultado) es el resultado de medir o evaluar cuestiones sobre sostenibilidad de una entidad (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de un marco de información sobre sostenibilidad (criterios).

...

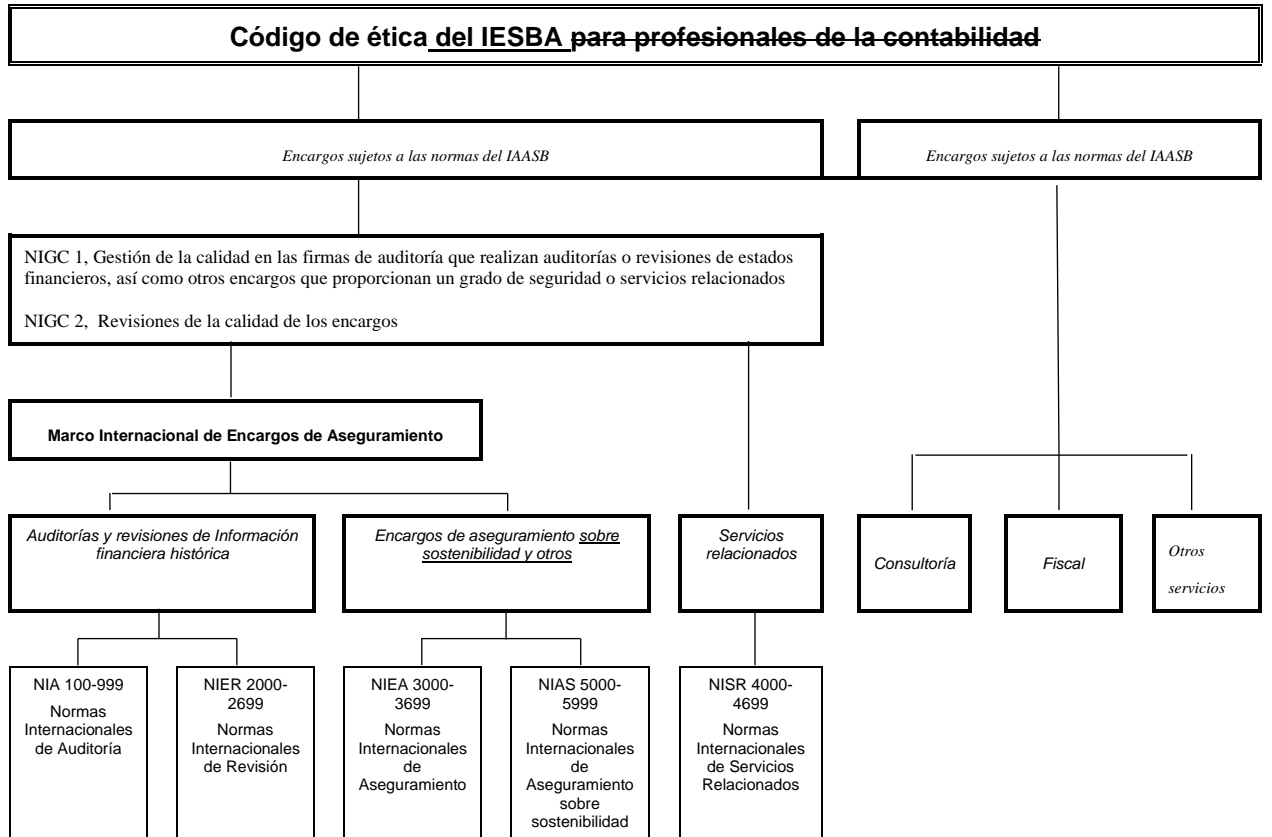
Anexo 1

Pronunciamientos emitidos por el IAASB y sus relaciones entre ellos y con el Código de ética del IESBA

Este anexo ilustra el ámbito de aplicación de los pronunciamientos emitidos por el IAASB y sus relaciones entre ellos y con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) ~~Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del IESBA~~

¹⁵ NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*

¹⁶ Norma Internacional de Aseguramiento sobre sostenibilidad (NIAS) 5000, Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad



Las estructuras y procesos dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Ni el IAASB, ni IFEA ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales de Encargos de Revisión, Normas Internacionales de Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en Fase de consulta, Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y están sujetas a derechos de autor.

Copyright © abril 2023 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se concede permiso para realizar copias de este trabajo para alcanzar la máxima difusión y respuesta, siempre que en cada copia se incluyan los siguientes créditos. *“Copyright © abril 2023 por la Federación Internacional de Contadores® o IFAC®. Todos los derechos reservados. Utilizado con permiso de IFAC. Se concede permiso para realizar copias de este trabajo para alcanzar la máxima difusión y respuesta.*

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’; ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’ y el logo de IAASB logo son marcas comerciales de IFAC, o marcas comerciales registradas y de servicio de IFAC en EEUU y en otros países. ‘International Foundation for Ethics and Audit’ e ‘IFEA’ son marcas comerciales de IFEA o marcas comerciales registradas y de servicio de IFEA en EEUU y en otros países.

Para obtener información sobre derechos de autor, marca comercial y permisos diríjase a [permissions](#) o contacte con permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

Este Borrador en fase de consulta *Propuesta de Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad 5000 Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad y propuesta de modificaciones de concordancia y consecuentes a otras normas del IAASB*, publicado por el IAASB en agosto de 2023 por la Federación Internacional de Contadores en inglés, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en noviembre de 2023 y se utiliza con permiso de la IFAC. El texto aprobado de todas las publicaciones de la IFAC es el publicado en inglés. La IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma.

Texto en inglés de *Propuesta de Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad 5000 Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad* © 2023 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español *Propuesta de Norma Internacional de Aseguramiento sobre Sostenibilidad 5000 Requerimientos generales para encargos de aseguramiento sobre sostenibilidad* © 2023 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: *Proposed International Standard On Sustainability Assurance 5000, General Requirements For Sustainability Assurance Engagements*

Contacte con permissions@ifac.org para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir o para cualquier otro uso similar de este documento.