



i/c/a/c/ Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas



ASEPUC
Asociación Española de Profesores
Universitarios de Contabilidad

ESTUDIO ICAC-ASEPUC (Convocatoria 2024)

Verificación de la Sostenibilidad

Análisis de la situación actual de la verificación de la sostenibilidad, y principales cambios previsibles en la normativa y en el sector como consecuencia de la transposición de la directiva, cotejando las principales diferencias entre las Normas 3000 y 5000.
Comparativa internacional

Esta publicación está disponible exclusivamente en formato electrónico en el sitio web www.icac.gob.es

VERIFICACIÓN DE LA SOSTENIBILIDAD. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA VERIFICACIÓN DE LA SOSTENIBILIDAD, Y PRINCIPALES CAMBIOS PREVISIBLES EN LA NORMATIVA Y EN EL SECTOR COMO CONSECUENCIA DE LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA, COTEJANDO LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS 3000 Y 5000. COMPARATIVA INTERNACIONAL

NIPO: 223250046

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Economía, Comercio y Empresa)
Huertas, 26 - 28014 MADRID

Laura Sierra García (Investigadora Principal)

Universidad Pablo de Olavide

Lnsiegar@upo.es

María Antonia García Benau

Universitat de Valencia

Maria.Garcia-Benau@uv.es

Nicolás Gambetta Lopassio

Universidad ORT Uruguay

gambetta@ort.edu.uy



Convenio ICAC-ASEPUC (2023-2027)

(Resolución de 25 de septiembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas)

Este Estudio cumple los requisitos de relevancia específica para la divulgación de los aspectos que afectan a la aplicación de la normativa de contabilidad y de auditoría y al ejercicio de las competencias atribuidas al ICAC, así como la máxima oportunidad de los objetivos de estudio, tanto en su naturaleza como en su alcance.

El ICAC no garantiza la certeza de los datos incluidos en el Estudio.

Con el objetivo de facilitar la difusión de estos trabajos se hacen públicos y están disponibles en el sitio web www.icac.gob.es/categorias-publicaciones

Las opiniones expresadas en este Estudio reflejan exclusivamente el criterio de los autores y no deben ser atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



Índice de secciones

SECCIÓN 1
Presentación del informe y objetivos 9

SECCIÓN 2
Análisis de la verificación en países europeos antes de la publicación de la Directiva 2022/2464/UE 11

SECCIÓN 3
Transposición de la Directiva 2022/2464/UE 27



SECCIÓN 4
Comparación de las Normas ISAE 3000 revisada y el borrador de la ISSA 5000 32

SECCIÓN 5
Conclusiones 49

SECCIÓN 6
Referencias 52

SECCIÓN 7
Anexo 53

Índice

1. Presentación del informe y objetivos	9
2. Análisis de la verificación en países europeos antes de la publicación de la Directiva 2022/2464/UE	11
2.1. Introducción: la verificación en las transposiciones a la Directiva 2014/95 en seis estados miembros	11
2.2. ¿Quién verifica por año, país y sector?	13
2.3. ¿Qué ofrece el informe de verificación de información no financiera?	18
2.3.1. Verificador	19
2.3.2. Destinatarios del informe de verificación	21
2.3.3. Normas de verificación	23
2.3.4. Alcance del informe de verificación	24
2.3.5. Género del verificador	26
3. Transposición de la Directiva 2022/2464/UE	27
3.1. Introducción	27
3.2. Países que han llevado a cabo la transposición a la directiva 2022/2464/UE a 31 de julio de 2024	28
3.2.1. Francia	28
3.2.2. República Checa	29
3.2.3. Dinamarca	30
3.2.4. Irlanda	30
3.2.5. Rumanía	30
3.2.6. Eslovaquia	30
3.2.7. Suecia	31
3.2.8. Hungría	31
4. Comparación de las normas ISAE 3000 revisada y el Borrador de la ISSA 5000	32
4.1. Introducción	32
4.2. Comentarios recibidos del Borrador de la ISSA 5000	32
4.3. Comparación de las normas ISAE 3000R y el Borrador de la ISSA 5000	41
4.3.1. Aspectos generales	42
4.3.2. Requisitos exigidos al verificador	43
4.3.3. Procedimientos de verificación a aplicar	45
4.3.4. Informes de verificación	46
5. Conclusiones	49
6. Referencias	52
7. Anexo	53

Índice de cuadros, gráficos y tablas

Cuadro 1	¿Cómo contempla la verificación en las transposiciones a la Directiva 2014/95 en los seis países analizados?	12
Cuadro 2	Principales cuestiones de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	34
Cuadro 3	Pregunta 5 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	35
Cuadro 4	Pregunta 6 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	35
Cuadro 5	Pregunta 7 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	36
Cuadro 6	Pregunta 8 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	37
Cuadro 7	Pregunta 9 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	38
Cuadro 8	Pregunta 14 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	39
Cuadro 9	Pregunta 15 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	40
Cuadro 10	Pregunta 21 de los comentarios al Borrador de la ISSA 5000	41
Cuadro 11	ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo a los aspectos básicos de las normas	42
Cuadro 12	ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo a los requisitos exigidos al verificador	44
Cuadro 13	ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo a los procedimientos a aplicar por el verificador	45
Cuadro 14	ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo al informe de verificación	47
Gráfico 1	Verificación del Estado No Financiero por Año	14
Gráfico 2	Verificación del Estado No Financiero por País	15
Gráfico 3	Verificación del Estado no financiero por Sector	15
Gráfico 4	Verificación del Estado No Financiero por Año y verificador	16
Gráfico 5	Verificación del Estado No Financiero por País y verificador	17
Gráfico 6	Verificación del Estado No Financiero por Sector y verificador	17
Tabla 1	Muestra Primer Estudio	13
Tabla 2	Muestra Segundo Estudio	19
Tabla 3	Muestra de Informes Verificados	19
Tabla 4	Verificador por País y Año	20
Tabla 5	Destinatarios del informe de verificación por País	21
Tabla 6	Destinatarios del informe de verificación por País y Verificador	22
Tabla 7	Normas del informe de verificación por País	24
Tabla 8	Alcance del informe de verificación por País	25
Tabla 9	Género del Verificador por País	26
Tabla 10	Distribución de los stakeholders	33

Principales Siglas

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

CIMA: Chartered Institute of Management Accountants

CSRD: Corporate Sustainability Reporting Directive

EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group

ESG: Environmental, Social, Governance

ESRS: European Sustainability Reporting Standards

GRI: Global Reporting Initiative

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IESBA: International Ethics Standards Board for Accountants

IFRS: International Financial Reporting Standards

IFAC: International Federation of Accountants

ISA: International Auditing Standards

ISAE: International Standard on Assurance Engagements

ISSB: International Sustainability Standards Board

ISSA: International Standard on Sustainability Assurance

NICC: Normas Internacionales de Control de Calidad

SASB: Sustainability Accounting Standards Board

1 Presentación del informe y Objetivos

Este estudio se enmarca dentro de la Convocatoria Pública realizada por ASEPUC para la realización de informes en virtud del convenio ICAC-ASEPUC para el año 2024 para elaborar el estudio en materia de sostenibilidad "Verificación de la sostenibilidad. Análisis de la situación actual de la verificación de la sostenibilidad, y principales cambios previsibles en la normativa y en el sector como consecuencia de la transposición de la Directiva, cotejando las principales diferencias entre las normas ISAE 3000 revisada y el borrador de la ISSA 5000. Comparativa internacional". Nuestro equipo de investigación presentó una propuesta y, como consecuencia de la resolución, se nos adjudica la realización del correspondiente estudio.

La verificación surge como una evaluación externa realizada por profesionales independientes cuyo objetivo principal es aumentar la transparencia, la credibilidad y la confianza en los estados no financieros de una organización. Aunque la Directiva 2014/95/UE, de 22 de octubre de 2014, no mencionaba nada en concreto sobre la verificación, tres países de la Unión Europea la incorporaron como un tema obligatorio en el proceso de transposición de la Directiva. En España, la exigencia de la verificación de la información sobre sostenibilidad, fue incorporada en la Ley 11/2018, de 28 de diciembre. En Italia fue transpuesta a finales del año 2016 mediante el Decreto Legislativo de 30 diciembre de 2016 n.254, mientras que, en Francia, lo fue en el año 2017, mediante la Ordenanza 2017-1180 de 19 de julio, y un mes después con el Decreto 2017-1265 de 9 de agosto.

En diciembre de 2022 como consecuencia de la aprobación de la Directiva 2022/2464/UE, de 14 de diciembre, se da un paso importante en este terreno y se recoge como obligatoria la verificación de la información de sostenibilidad. En los momentos en los que escribimos este informe todavía se está realizando el proceso de transposición a la Directiva en los estados miembros pero las adaptaciones que realicen los estados miembros permitirán conocer las posiciones de los países respecto a la exigencia del propio proceso de verificación y del compromiso corporativo con la sostenibilidad.

Este informe se plantea queriendo cumplir con **tres objetivos principales**:

1. Análisis de la situación de la verificación de la información de sostenibilidad antes de la publicación de la Directiva 2022/2464/UE

Antes de la publicación de la Directiva 2022/2464/UE, solo tres países (España, Italia y Francia) habían dado un paso más allá de lo señalado en el texto de la Directiva e instauraron la obligatoriedad de la verificación, manteniéndose el carácter voluntario de la verificación en el resto de los Estados Miembros. Por ello, en primer lugar, en este informe se hace un análisis comparativo de tres países donde no es obligatoria la verificación como son Alemania, Países Bajos y Portugal y de los tres países donde sí es obligatoria que son España, Francia e Italia. Concretamente utilizamos datos desde 2018 a 2023 de una muestra de empresas y presentamos un estudio descriptivo respecto al mercado del informe de verificación. En segundo lugar, de los países antes mencionados y solo centrándonos en los principales índices bursátiles mostramos los principales aspectos que han definido el informe de verificación.

2. La verificación del Estado No Financiero contemplada en la Directiva 2022/2464/UE y su transposición en los Estados Miembros

Dado que la Directiva 2022/2464/UE insta como obligatoria la verificación de los estados no financieros presentados por las empresas afectadas por el alcance de la misma, en este objetivo estudiamos, a la fecha de presentación de este informe, aquellos países que ya han llevado a cabo el proceso de transposición, así como un análisis de su alcance. Concretamente nos centramos en todos los aspectos relativos al proceso de verificación analizando si los países se han movido dentro de los mínimos exigidos por la Directiva o han sido más estrictos. De esta manera, se estudiará la forma en la que los Estados Miembros han definido la verificación y el alcance de su compromiso con la sostenibilidad.

3. Estudio de las normas de verificación: ISAE 3000R- Borrador ISSA 5000

La experiencia europea e internacional en materia de verificación permite conocer las normas que han venido aplicándose, hasta la actualidad, en los informes de verificación. Básicamente las normas que han utilizado los verificadores, de manera individual o conjunta, han sido la AA1000 *Assurance Standard* v3 y la *International Standard on Assurance Engagements* (ISAE) 3000 (Revisada). En este tercer objetivo hacemos un análisis de dichas normas detectando algunos gaps en las mismas por los reguladores, organizaciones profesionales y académicos. La publicación del borrador de la norma de la *International Standard on Sustainability Assurance* (ISSA) 5000 en agosto de 2023 y los comentarios recibidos hasta diciembre de 2023 nos van a permitir realizar un estudio de dicho borrador y conocer las exigencias no cubiertas en las mismas a la luz de los comentarios recibidos. Por ello, y puesto que la ISSA 5000 es una norma basada en "principios" y que nace con el objetivo de ser universal, es decir válida tanto para auditores como para otros verificadores, planteamos un estudio de la misma, comparándola con la ISAE 3000.

Con el fin de alcanzar los objetivos propuestos, la presentación de este informe tiene la siguiente estructura. Tras esta presentación que expone los objetivos perseguidos y la actualidad del tema abordado, el apartado segundo se centra en dar cumplimiento al objetivo primero de este informe, utilizando una metodología de tipo descriptivo que permita analizar una muestra de los informes de verificación de Alemania, España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal en el período que abarca desde 2018 al 2023. Se muestra un estudio centrado en los aspectos fundamentales del informe de verificación, como son entre otros, el proveedor del servicio o verificador, el alcance del informe de verificación, así como la norma utilizada por el verificador de las empresas de la muestra. El apartado tercero aborda el contenido del objetivo segundo de este informe. Se presentan los Estados miembros que a fecha de 31 de julio de 2024 han traspuesto la Directiva 2022/2464/UE. En concreto, analizaremos los aspectos relativos al proceso de verificación y así como el alcance del informe de verificación. El cuarto apartado desarrolla el contenido del objetivo tercero de este informe. El análisis de la norma ISAE 3000R y el borrador de la ISSA 5000, se plantea de manera que utilizando una metodología de clústeres se permita determinar comportamientos homogéneos entre ambas normas, haciendo una comparación de dichas normas. A ello añadimos un análisis de los comentarios recibidos al borrador de la ISSA 5000, detallados por *stakeholders* y por temas. Por último, este informe presenta las principales conclusiones alcanzadas.

2 Análisis de la verificación en países europeos antes de la publicación de la Directiva 2022/2464/UE

2.1. Introducción: la Verificación en las Transposiciones a la Directiva 2014/95 en Seis Estados Miembros

El 15 de abril de 2014, el Parlamento Europeo aprobó la Directiva 2014/95 sobre información no financiera. Esta Directiva obligaba a las entidades de interés público -en particular, las empresas cotizadas con más de 500 empleados y con más de 20 millones de euros en activos totales o más de 40 millones de euros en ventas- a elaborar estados no financieros. La Directiva exigía que los estados no financieros, como mínimo presentaran la siguiente información: a) una breve descripción del modelo de negocio de la empresa; b) una descripción de las políticas que aplica la empresa en relación con dichas cuestiones, que incluya los procedimientos de diligencia debida aplicados; c) los resultados de esas políticas; d) los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades de la empresa, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo la empresa gestiona dichos riesgos; e) indicadores clave de resultados no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta.

Sin embargo, con referencia a la verificación del informe de información no financiera, el artículo 29 bis.6 establecía que los Estados miembros *podrán exigir* que la información contenida en el estado no financiero consolidado o el informe separado sea verificado por un prestador independiente de servicios de verificación. Por ello, el artículo 29 bis.6 deja libertad a los Estados miembros a incorporar o no la verificación del estado no financiero como obligatorios. Por ello, y tal y como ha ocurrido en otras normas vinculadas a los reportes corporativos, la transposición que los Estados miembros han realizado de la Directiva a sus respectivas legislaciones nacionales ha variado, concretamente en lo que afecta al tema objeto de este informe que es la verificación de la información no financiera.

Con el objetivo de observar las distintas posiciones de algunos estados miembros, presentamos a continuación un análisis de cómo algunos países han hecho frente a ese camino abierto y no cerrado por la Directiva respecto a la verificación en el proceso de transposición de la Directiva 2014/95. Sirva el Cuadro 1 como una síntesis del mismo.

//// CUADRO 1 ¿Cómo se contempla la verificación en las transposiciones a la Directiva 2014/95 en los seis países analizados?

PAÍS	TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA	¿OBLIGATORIA LA VERIFICACIÓN?	NOTAS ADICIONALES
Alemania	Ley de Implementación de la Directiva de Información No Financiera (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz).	No	Las empresas pueden optar por una verificación externa voluntaria para aumentar la credibilidad y la confianza en sus informes.
España	Ley 11/2018, que modifica el Código de Comercio y otras leyes.	Si	La ley exige que los estados no financieros sean revisados por un proveedor de servicios de verificación independiente para asegurar su exactitud y conformidad.
Francia	Ordenanza No. 2017-1180	Si	Las empresas deben someter sus informes a una verificación por parte de un tercero independiente, generalmente un auditor, para garantizar la exactitud y la integridad de la información divulgada.
Italia	Decreto Legislativo 254/2016	Si	Se requiere que un auditor externo o una firma de auditoría verifique los estados no financieros, asegurando su precisión y confiabilidad.
Países Bajos	Modificaciones en el Código Civil Holandés	No	Se alienta a las empresas a que voluntariamente sometan sus informes a una revisión externa para fortalecer la confianza en la información divulgada.
Portugal	Decreto-Ley n.º 89/2017, de 28 de julio	No	Permite y fomenta que las empresas opten por la verificación externa de sus estados no financieros. Aunque no es un requisito legal, muchas empresas pueden elegir la verificación externa para mejorar la credibilidad y la confianza en la información que divulgan.

Como se observa en el Cuadro 1, Alemania hizo la transposición de la Directiva mediante la Ley de Implementación de la Directiva de Estados No Financieros (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz), en la que la verificación de la información no financiera en Alemania no se instauró como obligatoria por ley. Sin embargo, las empresas podían optar por una verificación externa voluntaria para aumentar la credibilidad y la confianza en sus informes. España, por su parte, contempló la verificación de la información no financiera como obligatoria en la transposición a la Directiva a través de la Ley 11/2018, modificando el Código de Comercio y otras leyes. Concretamente, en España, la ley exige que los estados no financieros sean revisados por un proveedor de servicios de verificación independiente para asegurar su exactitud y conformidad. En el caso de Francia se observa que dicho país ya contaba con normativas similares antes de la Directiva 2014/95, como la Ley Grenelle II. La transposición se realizó mediante la Ordenanza No. 2017-1180. En Francia, la verificación de la información no financiera es obligatoria. Las empresas deben someter sus informes a una verificación por parte de un tercero independiente, generalmente un auditor, para garantizar la exactitud y la integridad de la información divulgada. En Italia, la verificación de la información no financiera se instauró como obligatoria en el decreto de transposición, en el Decreto Legislativo 254/2016. Concretamente se requiere que un auditor externo o una firma de auditoría verifique la información no financiera, asegurando su precisión y confiabilidad. En los Países Bajos la verificación no es obligatoria por ley. La transposición se realizó a través de cambios en el Código Civil Holandés. Sin embargo, se alienta a las empresas a que voluntariamente sometan sus informes a una revisión externa para fortalecer la confianza en la información divulgada. Y finalmente, en el último país analizado, Portugal, la verificación de la información no financiera no se instauró como obligatoria por ley. La transposición a la Directiva 2014/95/UE se realizó a través del Decreto-Ley n.º 89/2017, de 28 de julio, que modifica el Código de las Sociedades Comerciales. Sin embargo, a pesar de la no obligatoriedad de la veri-

ficación, el Decreto-Ley n.º 89/2017 permite y fomenta que las empresas opten por la verificación externa de sus estados no financieros. Aunque no es un requisito legal, muchas empresas pueden elegir la verificación externa para mejorar la credibilidad y la confianza en la información de sostenibilidad que divulgan.

A continuación, este estudio se divide en dos fases. En primer lugar, mostramos el panorama de verificación del Estado No Financiero sobre una muestra de empresas de los países antes mencionados. Específicamente utilizaremos los datos desde el año 2018 a 2023 y de las Bolsas de Valores de los respectivos países. En segundo lugar, presentaremos un estudio descriptivo de la calidad del informe de verificación donde estudiaremos el proveedor del servicio o verificador, el alcance del informe de verificación, los años de relación y el género de la persona que firma el informe. En este segundo estudio nos centraremos en los principales índices bursátiles de Alemania, España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal desde 2018 hasta 2023. La razón por la que, en este segundo estudio, la muestra se reduce a las empresas de los principales índices bursátiles se debe al propio objetivo perseguido en el que deseamos profundizar en el comportamiento seguido por las empresas con mayor capitalización debido a que en muchas ocasiones dichas empresas marcan un camino a seguir.

2.2. ¿Quién verifica por año, país y sector?

Para la realización de este estudio, nos centraremos en aquellas empresas que cotizan en las distintas bolsas de valores de los países seleccionados, Alemania, España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal que se presentan en la Tabla 1.

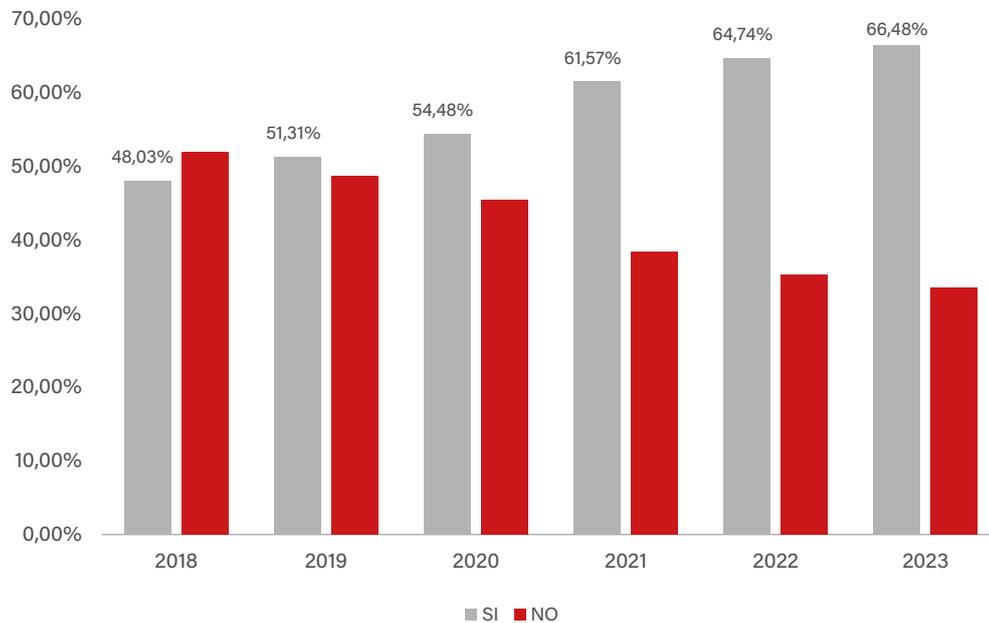
//// **TABLA 1** Muestra Primer Estudio

PAISES	BOLSA DE VALORES	N.º EMPRESAS
ALEMANIA	Bolsa de Frankfurt	273
ESPAÑA	Mercado Continúo Español	112
FRANCIA	Euronext Paris	172
ITALIA	Bolsa de Milán	202
PAISES BAJOS	Euronext Ámsterdam	106
PORTUGAL	Euronext Lisboa	51
Total de empresas		916

A continuación, mostraremos el panorama de verificación del Estado No Financiero sobre la muestra de empresas de los países antes mencionado desde 2018 a 2023 (se han seleccionado 916 empresas para que las que se observa un total de 5.496 observaciones). Téngase en cuenta que en tres de dichos países la verificación es obligatoria pero en los otros tres las empresas han decidido voluntariamente someter a verificación la información no financiera revelada, probablemente como muestra de garantía de dicha información.

En el Gráfico 1 se muestra cual es la tendencia que ha existido en la verificación que claramente es ascendente, lo que muestra el interés creciente de las empresas por garantizar la información no financiera. Así pues, podemos observar que en 2018 solo el 48,03% de los estados no financieros fueron verificados, mientras que el 51,97% no lo fueron. En 2019 se incrementó ligeramente la verificación al 51,31%, superando por primera vez a los casos no verificados. A partir de 2021, se observa un crecimiento más marcado, alcanzando el 61,57%, lo que refleja un incremento sustancial en la verificación de los informes. Esta tendencia ascendente se mantiene en 2022 y 2023, con porcentajes de verificación del 64,74% y 66,48% respectivamente. Paralelamente, los informes no verificados experimentan una disminución constante, evidenciando un compromiso creciente con la verificación de los estados no financieros a lo largo del tiempo.

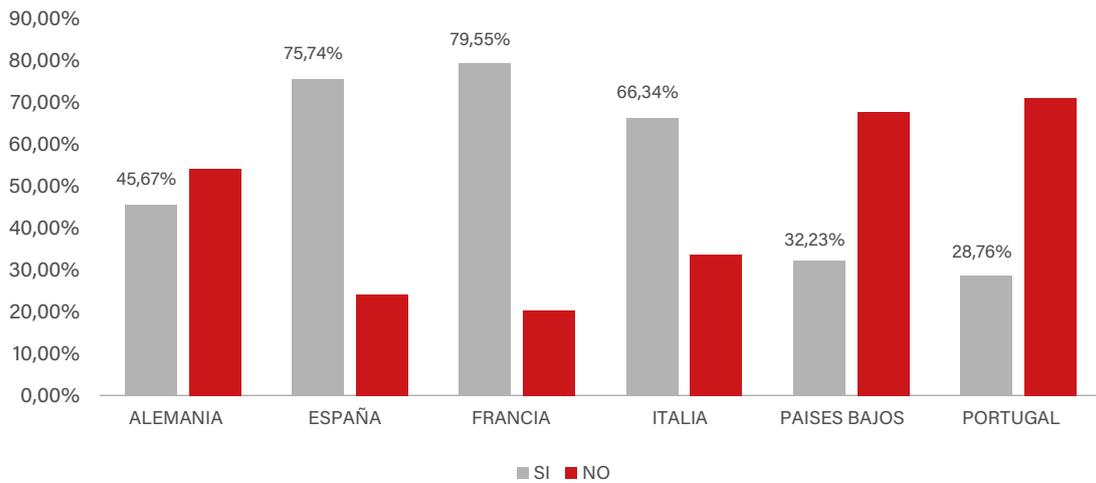
/// GRÁFICO 1 Verificación del Estado No Financiero por Año



Ahora bien, dado que nuestra muestra abarca países en los que la verificación es obligatoria y países que han verificado la información no financiera de manera voluntaria, en el Gráfico 2 se muestra la distribución porcentual de la verificación del estado no financiero por países, teniendo en cuenta que para mostrar dichos datos se muestran todos los datos de los años estudiados, es decir de 2018 a 2023.

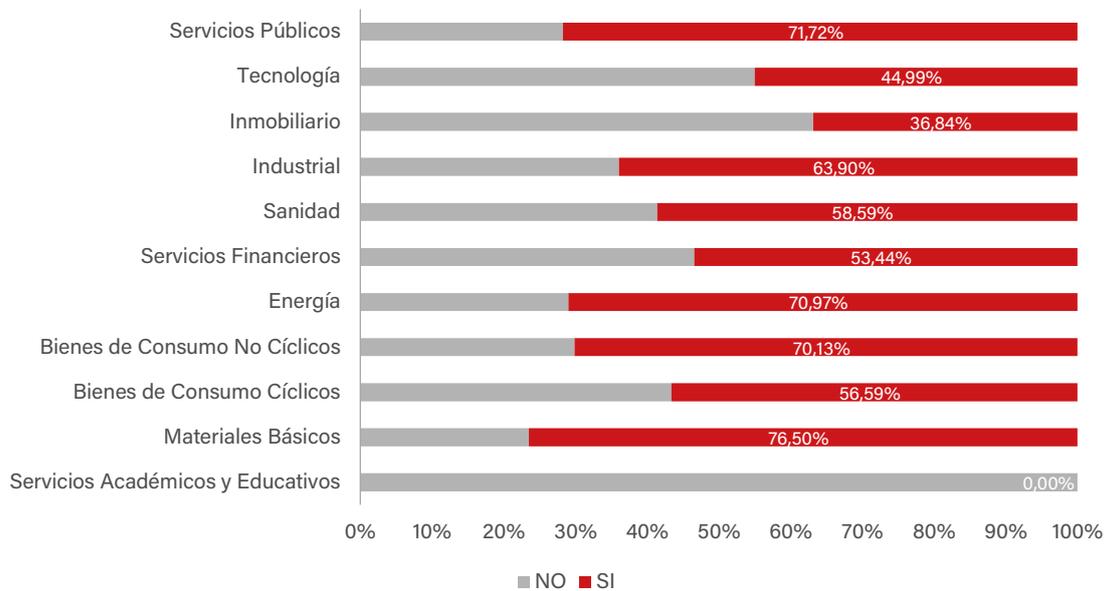
A continuación, se presenta un análisis detallado por país. La situación en los países en los que la verificación es voluntaria, muestra la siguiente situación: i) En Alemania, menos de la mitad (45,67%) de los estados no financieros son verificados, con una mayoría que no lo son, ii) En los Países Bajos, la mayoría de los informes no son verificados, con solo un tercio de verificación y iii) En Portugal, la verificación es la más baja entre los países analizados, con menos del 30% de los informes verificados. Por ello, podemos señalar que la situación en estos países muestra que en grandes líneas se están verificando menos del 50% de los estados no financieros presentados. Sin embargo, como no podría ser de otra forma la situación se revierte en los países en los que la verificación es obligatoria. En cada uno de ellos la situación es la siguiente: i) En España, una clara mayoría de los informes son verificados, mostrando una tendencia positiva hacia la verificación, en cumplimiento con lo establecido en la Ley de transposición de la Directiva, ii) Francia tiene el porcentaje más alto de verificación, con casi el 80% de los informes verificados y iii) En Italia, una mayoría significativa de los informes son verificados, aunque no tan alta como en España o Francia. Así pues, observamos que entre los países que es obligatoria la verificación Francia se sitúa en la cabeza con casi un 80%.

GRÁFICO 2 Verificación del Estado No Financiero por País



Dando un paso más, planteamos un análisis por sectores considerando el horizonte temporal 2018-2023. Como podemos observar en el Gráfico 3, los sectores con mayor proporción de estados no financieros verificados son los Materiales Básicos (76,50%), Servicios Públicos (71,72%), Energía (70,97%) y Bienes de Consumo No Cíclicos (70,13%). Sin embargo, los sectores con mayor proporción de informes de información no financiera no verificados son Servicios Académicos y Educativos (100,00%), Inmobiliario (63,16%), Tecnología (55,01%) y Bienes de Consumo Cíclicos (43,41%). Por último, los Servicios Financieros y Sanidad muestran una distribución más equilibrada entre empresas que han verificado y las que no han verificado. Esto puede reflejar una aplicación uniforme de la regulación o una transición hacia mayores niveles de cumplimiento.

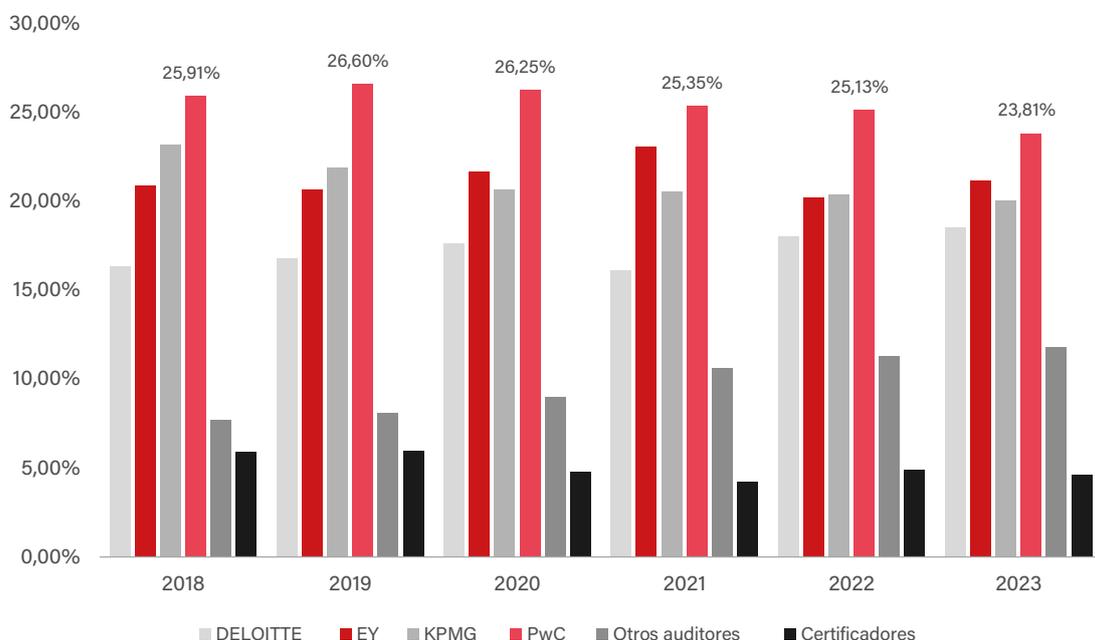
GRÁFICO 3 Verificación del Estado No Financiero por Sector



Basándonos en la verificación del estado no financieros por año y por verificador, el Gráfico 4 ilustra la distribución porcentual de la verificación de estados no financieros por parte de varios verificadores (Deloitte, EY, KPMG, PwC, Otros auditores y Certificadores) de 2018 a 2023 en las empresas de la muestra. Observamos una presencia clara de las BIG4. PwC domina el mercado de verificación, con Deloitte, EY y KPMG compartiendo porciones significativas. Otros auditores y certificadores

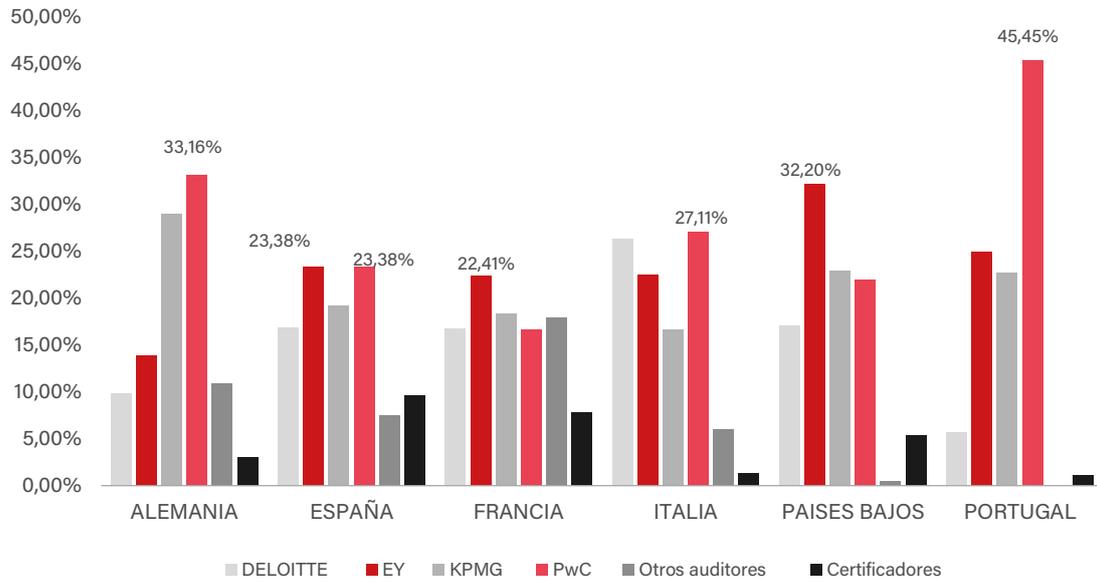
desempeñan papeles menores, lo que indica el dominio de los principales actores del sector de auditoría en el sector de la verificación de informes de información no financiera. La tendencia general muestra que PwC mantiene consistentemente la mayor participación en la verificación de informes de información no financiera, alcanzando un máximo del 26,60% en 2019 y disminuyendo ligeramente al 23,81% en 2023. EY y KPMG han mostrado cuotas relativamente estables a lo largo de los años, con ligeras fluctuaciones. La cuota de Deloitte se ha mantenido bastante constante, con un ligero descenso a lo largo de los años. Por su parte, los auditores que no pertenecen a las Big4 tienen una presencia menor, aunque creciente en el estudiado donde casi se duplica su presencia en este mercado pasando de un valor en 2018 de 7,73% a 11,82% en el año 2023. Por otra parte, los certificadores ven reducida ligeramente su presencia, ya que en 2018 poseen algo más del 5% del mercado mientras que en 2023 el porcentaje cae por debajo de ese 5%. Respecto a los verificadores no auditores señalar que los que tienen presencia en el mercado de nuestra muestra son DNV, Aenor, Bureau Veritas o SGS, entre otros.

//// GRÁFICO 4 Verificación del Estado No Financiero por Año y Verificador



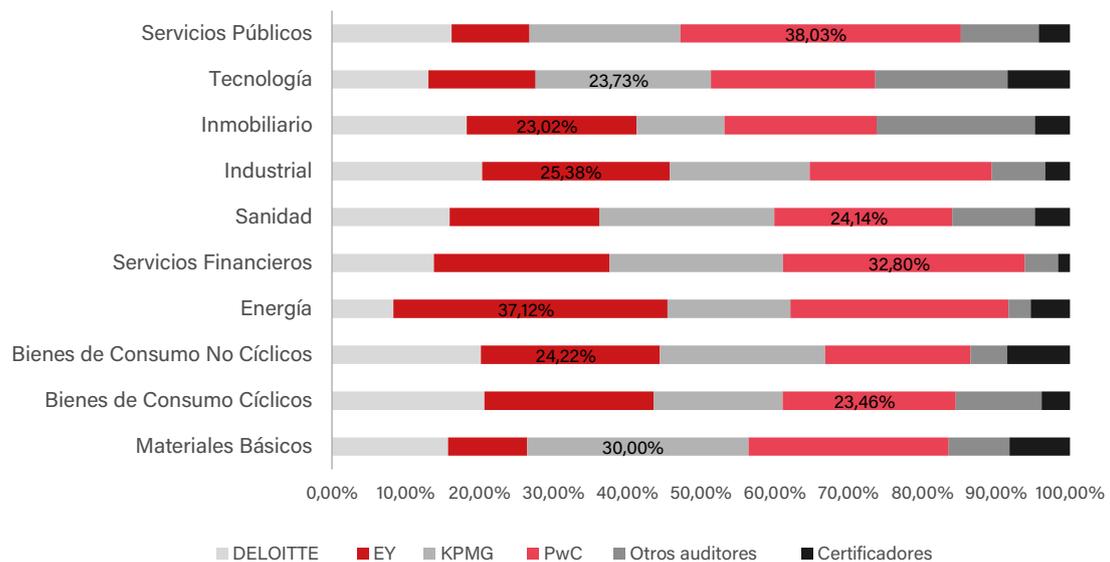
El Gráfico 5 muestra claramente que las firmas de auditoría más grandes (Big-4: Deloitte, EY, KPMG y PwC) dominan el mercado de verificación de información de no financiera en la muestra de países europeos, aunque hay variaciones en la cuota de mercado entre los diferentes países. PwC es la firma con mayor participación en Alemania, España, Italia y Portugal, mientras que EY tiene mayor presencia en España, Francia y Países Bajos. Por su parte, KPMG y Deloitte tienen una presencia significativa pero menos dominante. Otros auditores y certificadores tienen una participación menor en comparación con las cuatro grandes firmas de auditoría, pero aun así representan una parte notable del mercado. Hay que destacar que en Francia el 17,90% corresponde a otros auditores como Mazars, BDO y Grant Thornton. Con respecto a los certificadores España es el país con una mayor cuota (9,63%) donde esta representados principalmente por Aenor y SGS.

GRÁFICO 5 Verificación del Estado No Financiero por País y Verificador



En el Gráfico 6 presentamos la participación de cada verificador en los diferentes sectores económicos. En primer lugar, Deloitte tiene una presencia bastante homogénea en la mayoría de los sectores, su mayor participación es en el sector de Bienes de Consumo Cíclicos (20,63%) y su menor participación está en el sector de la Energía (8,33%). EY destaca significativamente en Energía (37,12%) y tiene una presencia fuerte en otros sectores, especialmente en Bienes de Consumo Cíclicos (22,96%) y No Cíclicos (24,22%). Su participación más baja es en Servicios Públicos (10,56%). En tercer lugar, KPMG tiene una distribución bastante uniforme con picos en Materiales Básicos (30%) y Servicios Públicos (20,42%). Su menor presencia está en el sector Inmobiliario (11,90%). La cuarta de las Big-4, PwC, tiene una fuerte presencia en varios sectores, notablemente en Servicios Públicos (38,03%) y Servicios Financieros (32,80%). Su menor participación está en Materiales Básicos (27,14%). Asimismo, los medianos y pequeños auditores tienen una menor participación en general, con un pico en el sector Inmobiliario (21,43%) y una baja presencia en Energía (3,03%). Por último, los Certificadores generalmente tienen la menor participación en todos los sectores, con su mayor presencia en Tecnología (8,47%) y su menor en Servicios Financieros (1,61%).

GRÁFICO 6 Verificación del Estado No Financiero por Sector y Verificador



2.3. ¿Qué ofrece el informe de verificación de información no financiera?

Desde un punto de vista conceptual, el informe de verificación muestra un análisis detallado y objetivo de los datos, procesos, o sistemas evaluados del informe de información no financiera para asegurar su precisión, integridad y conformidad con las normativas y estándares aplicables.

Los principales elementos que puede incluir un informe de verificación son:

- **Resumen:** Una visión general de los hallazgos clave, conclusiones y recomendaciones más importantes.
- **Alcance de la Verificación:** Una descripción de los objetivos, alcance y límites del proceso de verificación.
- **Metodología:** Explicación de los métodos y técnicas utilizados para llevar a cabo la verificación.
- **Resultados y Hallazgos:** Detalles sobre los datos verificados, identificando cualquier discrepancia, error o problema encontrado.
- **Evaluación de la Conformidad:** Análisis de cómo los datos o procesos cumplen con las normativas, estándares o criterios específicos.
- **Recomendaciones:** Sugerencias para corregir cualquier problema identificado y mejorar los procesos o sistemas verificados.
- **Conclusión:** Un resumen final que reafirma los hallazgos principales y la conformidad o no conformidad con los criterios establecidos.

La credibilidad que la verificación otorga a la información no financiera se muestra como garantía de la fiabilidad de la información, lo que influye en la toma de decisiones y mejora de la calidad de los procesos o sistemas evaluados.

En este punto hemos realizado un estudio de los principales índices bursátiles de Alemania, España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal desde 2018 a 2023 (192 empresas y un total de 1.056 observaciones, no todos los años las empresas verifican). El **DAX-40** es el índice bursátil más importante de Alemania y uno de los principales indicadores de la economía europea, y evidencia el desempeño de las 40 empresas más significativas que cotizan en la Bolsa de Fráncfort. El **IBEX-35** es el índice bursátil de referencia de la Bolsa de Madrid, que es la principal bolsa de valores de España, con un total de 35 empresas. El **CAC-40** es un índice bursátil significativo que expresa el rendimiento de las principales empresas francesas en el mercado de valores. El **FTSE MIB** es el índice bursátil más importante de Italia y uno de los principales indicadores de la economía italiana, reflejando el rendimiento de las 40 empresas más significativas que cotizan en la Bolsa de Valores de Milán, que representa una parte significativa del capital y la actividad económica de Italia. El **AEX-25** es el índice bursátil más importante de los Países Bajos y uno de los principales indicadores de la economía neerlandesa, ofreciendo las 25 empresas más significativas que cotizan en Euronext Ámsterdam. Por último, el **PSI** es el principal índice bursátil de la Bolsa de Valores de Lisboa, Portugal, que, a fecha de agosto de 2024, estaba compuesto por las 16 empresas más grandes y líquidas que cotizan en dicha bolsa.

A continuación, se muestra la Tabla 2 que resume los principales índices bursátiles, así como el total de las empresas. Hay una media de más de 32 empresas por país, siendo Portugal el que tiene un menor número de empresas estudiadas. Destacar que hay empresas que cotizan en varios índices como son Airbus Group, ArcelorMittal o STMicroelectronics, entre otras.

//// TABLA 2 Muestra Segundo Estudio

PAISES	INDICES	N.º Empresas Analizadas
Alemania	DAX-40	39
España	IBEX-35	34
Francia	CAC-40	39
Italia	FTSE MIB	39
Países Bajos	AEX-25	25
Portugal	PSI	16
Total de empresas		192

En primer lugar, analizamos si verifican o no el informe de información no financiera (ver Tabla 3). El porcentaje promedio de informes verificados de los países es de 91,66%. Francia lidera en términos de porcentaje de informes verificados con un 97,44%. Países Bajos tiene el porcentaje más bajo con un 68,66%. Se observa que, Francia, España e Italia muestran niveles muy altos de verificación de estados no financieros, todos superiores al 96%. Esto indica el fuerte cumplimiento con las normativas de verificación en estos países ya que es obligatorio. Los Países Bajos tiene un porcentaje significativamente más bajo de informes verificados (68,66%), lo que indica que al no ser obligatorio las empresas no han implementado la verificación. Las empresas alemanas a pesar de no ser obligatoria la verificación, sus estados no financieros son verificados en un 94,02%. Al igual pasa con Portugal con un 85,42% de informes verificados. En conclusión, la mayoría de los países muestran un alto porcentaje de informes verificados, lo que refleja un buen nivel de cumplimiento con las prácticas de verificación.

//// TABLA 3 Muestra de Informes Verificados

PAISES	Informes Verificados	%Informes Verificados
Alemania	220	94,02
España	197	96,57
Francia	228	97,44
Italia	226	96,58
Países Bajos	103	68,66
Portugal	82	85,42
Total	1.056	91,66

De aquellos informes que han sido verificados, se ha analizado, y se expone a continuación, quien es el proveedor del servicio o verificador, a quien va dirigido, la norma que utiliza, el alcance, quien firma el informe y en qué fecha.

2.3.1. Verificador

La Directiva 2014/95/UE no impone una obligación estricta de verificación externa de la información no financiera, pero alienta a las empresas a hacerlo para aumentar la credibilidad de sus informes. Según la Directiva, los Estados miembros pueden exigir la verificación de la información incluida en el estado no financiero o en el informe separado por parte de un *prestador independiente de servicios de verificación*.

Por ello, la Tabla 4 muestra la tendencia del proveedor del servicio o verificador en los países de la muestra. Se muestra una clara dominancia de los cuatro grandes verificadores (Big-4). KPMG ha demostrado una fuerte y constante presencia en el mercado de verificación de información no financiera, liderando en Alemania desde 2018 hasta 2019 con un 41,67%, aunque su participación disminuyó ligeramente en los años posteriores, manteniéndose por encima del 29% en 2021 y 2022.

En España, su participación se mantuvo competitiva, alcanzando el 38,24% en 2021, y en los Países Bajos incrementó significativamente a un 35% en 2023. PwC también ha mantenido una fuerte presencia, especialmente en España y Portugal, donde frecuentemente lideró o estuvo cerca del liderazgo, con picos del 45,45% en Portugal en 2018 y del 36,67% en España en 2018. EY ha mostrado un crecimiento notable, particularmente en Alemania donde su participación creció desde el 22,22% en 2018 hasta el 32,43% en 2021, y en Francia donde lideró con un 31,58% en múltiples años. Deloitte, aunque con una participación generalmente más baja, ha mostrado un crecimiento significativo en Alemania, pasando de 2,78% en 2018 a 13,16% en 2023, y ha mantenido una presencia estable en otros países, como Francia e Italia, donde tuvo incrementos significativos en 2022 y 2023. Las otras auditoras y certificadoras han tenido una participación marginal en todos los países, sin superar el 7% en ningún año, reflejando un mercado dominado por las cuatro grandes firmas de auditoría.

//// TABLA 4 Verificador por País y Año

Año	País/Verificador	Deloitte	EY	KPMG	PwC	Otras Auditoras	Certificador
2018	Alemania	2,78%	22,22%	41,67%	30,56%	0,00%	2,78%
	España	10,00%	16,67%	30,00%	36,67%	0,00%	6,67%
	Francia	13,16%	31,58%	15,79%	26,32%	7,89%	5,26%
	Italia	13,89%	30,56%	16,67%	38,89%	0,00%	0,00%
	Países Bajos	20,00%	33,33%	20,00%	20,00%	0,00%	6,67%
	Portugal	0,00%	27,27%	27,27%	45,45%	0,00%	0,00%
2019	Alemania	2,78%	22,22%	41,67%	30,56%	0,00%	2,78%
	España	18,75%	18,75%	25,00%	34,38%	0,00%	3,13%
	Francia	15,79%	31,58%	13,16%	26,32%	7,89%	5,26%
	Italia	10,81%	32,43%	18,92%	35,14%	2,70%	0,00%
	Países Bajos	20,00%	33,33%	20,00%	20,00%	0,00%	6,67%
	Portugal	0,00%	30,77%	30,77%	38,46%	0,00%	0,00%
2020	Alemania	2,78%	30,56%	33,33%	30,56%	0,00%	2,78%
	España	18,18%	24,24%	30,30%	27,27%	0,00%	0,00%
	Francia	18,42%	31,58%	10,53%	26,32%	7,89%	5,26%
	Italia	18,92%	29,73%	18,92%	29,73%	2,70%	0,00%
	Países Bajos	20,00%	26,67%	26,67%	20,00%	0,00%	6,67%
	Portugal	0,00%	23,08%	30,77%	46,15%	0,00%	0,00%
2021	Alemania	2,70%	32,43%	29,73%	32,43%	0,00%	2,70%
	España	14,71%	20,59%	38,24%	26,47%	0,00%	0,00%
	Francia	21,05%	31,58%	10,53%	23,68%	7,89%	5,26%
	Italia	18,42%	28,95%	15,79%	31,58%	5,26%	0,00%
	Países Bajos	21,05%	31,58%	26,32%	15,79%	0,00%	5,26%
	Portugal	6,67%	33,33%	20,00%	33,33%	0,00%	6,67%
2022	Alemania	5,41%	29,73%	32,43%	29,73%	0,00%	2,70%
	España	14,71%	26,47%	35,29%	23,53%	0,00%	0,00%
	Francia	26,32%	23,68%	10,53%	23,68%	13,16%	2,63%
	Italia	15,38%	33,33%	17,95%	25,64%	5,13%	2,56%
	Países Bajos	21,05%	31,58%	26,32%	15,79%	0,00%	5,26%
	Portugal	6,67%	33,33%	20,00%	33,33%	0,00%	6,67%
2023	Alemania	13,16%	28,95%	23,68%	28,95%	2,63%	2,63%
	España	17,65%	26,47%	29,41%	26,47%	0,00%	0,00%
	Francia	21,05%	23,68%	7,89%	26,32%	18,42%	2,63%
	Italia	17,95%	28,21%	17,95%	28,21%	5,13%	2,56%
	Países Bajos	20,00%	30,00%	35,00%	10,00%	0,00%	5,00%
	Portugal	6,67%	40,00%	20,00%	33,33%	0,00%	0,00%

2.3.2. Destinatarios del informe de verificación

Un aspecto que nos parece muy interesante de analizar es el destinatario del informe de verificación. La Tabla 5 muestra cómo se distribuyen los informes de verificación de sostenibilidad entre diferentes destinatarios en varios países. En Alemania, el 70% de los informes se dirigen directamente al nombre de la Empresa, mientras que el 26,82% van al Consejo de Administración. En España, la mayoría de los informes (81,73%) se destinan a los Accionistas, con un 16,24% dirigido a la Dirección. En Francia, una abrumadora mayoría del 89,91% de los informes se dirigen a los Accionistas. Italia destaca con un 95,13% de los informes dirigidos al Consejo de Administración, mientras que los Países Bajos tienen una distribución más equilibrada, con el 55,34% dirigido tanto a los Accionistas como al Consejo de Administración y un 20,39% solo al Consejo de Administración. En Portugal, el 95,12% de los informes también se destinan al Consejo de Administración. En general, la Dirección y el Comité de Sostenibilidad, así como los *stakeholders* y otros, reciben una pequeña fracción de los informes, destacando que, en la mayoría de los países, la mayor parte de los informes se destinan a los Accionistas y al Consejo de Administración.

//// TABLA 5 Destinatarios del informe de verificación por País

Países /Destinatario	Alemania	España	Francia	Italia	Países Bajos	Portugal
Al Consejo de Administración	26,82%	1,52%	4,82%	95,13%	20,39%	95,12%
A la Empresa	70,00%	0,00%	3,51%	0,88%	0,00%	0,00%
A los Accionistas	3,18%	81,73%	89,91%	2,65%	3,88%	4,88%
A la Dirección	0,00%	16,24%	0,88%	0,00%	13,59%	0,00%
A los Accionistas y al Consejo de Administración	0,00%	0,51%	0,88%	0,00%	55,34%	0,00%
A la Dirección y Comité de sostenibilidad	0,00%	0,00%	0,00%	1,33%	0,00%	0,00%
Stakeholders y otros	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	6,80%	0,00%

La Tabla 6 proporciona una visión detallada de los destinatarios de los informes de verificación de la información no financiera por parte de varias firmas auditoras (Deloitte, EY, KPMG, PwC, Otras auditoras y Certificadores) en seis países europeos. En Alemania, EY y Deloitte dirigen todos sus informes a la Empresa, asimismo PwC dirige el 95,52% también a la Empresa. KPMG se centra en el Consejo de Administración (78,38%). En España, los accionistas son los principales destinatarios, especialmente para Deloitte (100%), KPMG (87,10%) y PwC (84,21%), con EY diversificando más hacia la dirección (29,54%). En Francia, los accionistas también son el grupo principal, especialmente para KPMG (100%) y para EY (87,88%), con PwC y otras auditoras manteniendo un enfoque similar. Italia muestra una tendencia hacia el Consejo de Administración, con más del 95% de los informes de Deloitte, EY, PwC y KPMG dirigidos a este grupo, mientras que Países Bajos presenta una notable variabilidad, con PwC enfocándose principalmente en el Consejo de Administración (88,24%) y KPMG, EY y Deloitte compartiendo su enfoque entre Accionistas y el Consejo de Administración. Finalmente, en Portugal, todos los informes de Deloitte, EY, KPMG y las certificadoras van al Consejo de Administración, aunque PwC también dirige una parte a los Accionistas (12,90%).

/// TABLA 6 Destinatarios del informe de verificación por País y Verificador

País	Destinatario/ Verificador	DELOITTE	EY	KPMG	PwC	Otras Auditoras	Certificadoras
Alemania	Al Consejo de Administración	0,00%	0,00%	78,38%	0,00%	100,00%	0,00%
	A la Empresa	100,00%	100,00%	16,22%	95,52%	0,00%	100,00%
	A los Accionistas	0,00%	0,00%	5,40%	4,50%	0,00%	0,00%
	A la Dirección	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A los Accionistas y al Consejo de Administración	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Otros	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
España	Al Consejo de Administración	0,00%	6,80%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A la Empresa	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A los Accionistas	100,00%	61,36%	87,10%	84,21%	0,00%	33,33%
	A la Dirección	0,00%	29,54%	12,90%	15,79%	0,00%	66,67%
	A los Accionistas y al Consejo de Administración	0,00%	2,30%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Otros	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Francia	Al Consejo de Administración	0,00%	12,12%	0,00%	5,17%	0,00%	0,00%
	A la Empresa	4,55%	0,00%	0,00%	3,45%	0,00%	40,00%
	A los Accionistas	90,91%	87,88%	100,00%	87,93%	100,00%	60,00%
	A la Dirección	0,00%	0,00%	0,00%	3,45%	0,00%	0,00%
	A los Accionistas y al Consejo de Administración	4,55%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Italia	Al Consejo de Administración	97,22%	95,65%	100,00%	97,18%	62,50%	0,00%
	A la Empresa	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	A los Accionistas	0,00%	1,45%	0,00%	2,82%	37,50%	0,00%
	A la Dirección	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A los Accionistas y al Consejo de Administración	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A la Dirección y Comité de sostenibilidad	2,78%	2,90%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Países Bajos	Al Consejo de Administración	0,00%	18,75%	0,00%	88,24%	0,00%	0,00%
	A la Empresa	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A los Accionistas	19,05%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A la Dirección	0,00%	18,75%	0,00%	11,76%	0,00%	100,00%
	A los Accionistas y al Consejo de Administración	61,90%	62,50%	88,89%	0,00%	0,00%	0,00%
	Stakeholders y otros	19,05%	0,00%	11,11%	0,00%	0,00%	0,00%
Portugal	Al Consejo de Administración	100,00%	100,00%	100,00%	87,10%	0,00%	100,00%
	A la Empresa	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A los Accionistas	0,00%	0,00%	0,00%	12,90%	0,00%	0,00%
	A la Dirección	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	A los Accionistas y al Consejo de Administración	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

2.3.3. Normas de verificación

Las normas de verificación son marcos y guías que proporcionan principios y procedimientos para la verificación de los estados no financieros y otros reportes. Estas normas ayudan a garantizar la credibilidad, precisión y transparencia de la información reportada. Algunas de las principales normas incluyen:

- *International Standard on Assurance Engagements revised* (ISAE 3000R, 2013), Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information:

Emitida por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), que es parte de la International Federation of Accountants (IFAC).

Proporciona un marco para la realización de trabajos de verificación distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica.

- *International Standard on Assurance Engagements* (ISAE 3410, 2012), Assurance engagements on greenhouse gas statements:

Emitida por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), que es parte de la International Federation of Accountants (IFAC).

Proporciona las directrices para que los auditores realicen trabajos de verificación sobre las emisiones de gases de efecto invernadero.

- *AccountAbility Assurance Standard* (AA1000AS v3, 2020):

Desarrollada por AccountAbility.

Se centra en principios de inclusividad, relevancia y capacidad de respuesta en los informes de no financieros

Permite tanto verificación de tipo 1 (principios) como de tipo 2 (principios y desempeño).

Además de estas normas, hay una serie de guías en países como España, Francia y Portugal. En España, en 2019 se publicó la Guía de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) que proporciona un marco para la verificación del Estado de Información No Financiera (EINF) presentada por las entidades. En ese mismo año, en España se publica la Guía de actuación N.º 14 del Registro de Economistas Auditores. Ambas guías tienen como objetivo ayudar a los auditores en la ejecución de sus responsabilidades relacionadas con la verificación del estado de información no financiera en cumplimiento con la Ley 11/2018 de Información No Financiera y Diversidad y tomando de referencia la ISAE 3000. En Francia, la *Guidance issued by the French Institute of Statutory Auditors (CNCC - Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)* fue publicada en diciembre de 2017 y proporciona directrices detalladas sobre cómo los auditores deben llevar a cabo la verificación de la información no financiera presentada por las entidades. Esta guía se alinea con la Directiva Europea 2014/95/EU. En Portugal, la *Guidance issued by the Portuguese Institute of Statutory Auditors (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - OROC)* fue publicada en diciembre de 2018. La guía emitida por el Instituto Portugués de Auditores proporciona un marco detallado y específico para la verificación de la información no financiera divulgada por las empresas portuguesas. Esta guía tiene como objetivo asegurar que los auditores o verificadores realicen una evaluación completa y rigurosa de la información no financiera, conforme a las directrices establecidas por la legislación europea y local.

La Tabla 7 muestra la distribución de las normas de verificación de información no financiera utilizadas en diferentes países. Alemania opta principalmente por la ISAE 3000R (94,09%), con una mínima adopción de AA1000AS (2,73%) y una combinación de ISAE 3000R + ISAE 3410 (3,18%). En España, hay una significativa mezcla con ISAE 3000R (9,14%), AA1000AS (1,02%), una predominante combinación de ISAE 3000R + Guías Locales (67,51%) y una notable proporción de ISAE 3000R + AA1000AS + Guías Locales (22,34%), no se observan diferencias significativas entre la utilización entre verificadores auditores y verificadores no auditores. Francia también favorece la combinación de ISAE 3000R + Guías Locales (89,47%), con menor uso de ISAE 3000R (8,77%) y mínimamente

AA1000AS (1,32%) y AA1000AS + Guías Locales (0,44%). Italia prácticamente se enfoca solo en ISAE 3000R (99,12%), con escaso uso de AA1000AS (0,88%). Países Bajos presentan una concentración de la ISAE 3000R (94,17%), y una pequeña parte de ISAE 3000R + ISAE 3410 (5,83%). Finalmente, Portugal combina principalmente ISAE 3000R (14,63%), ISAE 3000R + AA1000AS (3,66%), ISAE 3000R + Guías Locales (71,95%) e ISAE 3000R + AA1000AS + Guías Locales (9,76%). En conclusión, la ISAE 3000R (2013) es la norma más comúnmente utilizada para la verificación de estados no financieros.

//// TABLA 7 Normas del Informe de Verificación por País

Normas/País	Alemania	España	Francia	Italia	Países Bajos	Portugal
ISAE 3000R	94,09%	9,14%	8,77%	99,12%	94,17%	14,63%
AA1000AS	2,73%	1,02%	1,32%	0,88%	0,00%	0,00%
ISAE 3000R + AA1000AS	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,66%
ISAE 3000R + Guías Locales	0,00%	67,51%	89,47%	0,00%	0,00%	71,95%
AA1000AS + Guías Locales	0,00%	0,00%	0,44%	0,00%	0,00%	0,00%
ISAE 3000R + AA1000AS + Guías Locales	0,00%	22,34%	0,00%	0,00%	0,00%	9,76%
ISAE 3000R + ISAE 3410	3,18%	0,00%	0,00%	0,00%	5,83%	0,00%

2.3.4. Alcance del informe de verificación

La ISAE 3000R (*International Standard on Assurance Engagements 3000 revised*) establece las normas y directrices para los encargos de verificación distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica. Dentro de esta norma, se describen dos tipos principales de alcance para los encargos de verificación:

1. **Razonable** es un nivel de verificación alto, aunque no absoluto, que el proveedor de verificación proporciona sobre la materia objeto del encargo. El objetivo es reducir el riesgo de que la información contenga errores materiales a un nivel aceptablemente bajo, mediante la obtención de evidencia suficiente y adecuada. Los procedimientos para una verificación razonable suelen ser extensos y detallados. Pueden incluir inspecciones, observaciones, confirmaciones, recálculos, procedimientos analíticos y otros procedimientos de verificación exhaustiva. En este encargo, el informe del profesional incluirá una opinión positiva, es decir, una declaración que afirma que la información está libre de errores materiales.
2. **Limitado** proporciona un nivel de verificación menor que el razonable. El objetivo es reducir el riesgo de error material a un nivel aceptable en el contexto de las circunstancias del encargo. El objetivo es reducir el riesgo de que la información contenga errores materiales a un nivel aceptablemente bajo, aunque mayor que en un encargo de verificación razonable. Los procedimientos son menos extensos y detallados que los de una verificación razonable. Pueden incluir entrevistas, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que no involucren la misma profundidad de prueba. En este encargo, el informe del profesional incluirá una conclusión negativa, es decir, una declaración que indica que, basándose en los procedimientos realizados, no se ha encontrado evidencia de que la información contenga errores materiales.

La AA1000 *Assurance Standard* v3 (2020) define dos tipos principales de encargos de verificación, conocidos como Tipo 1 y Tipo 2. Estos encargos se diferencian en el alcance y la naturaleza de la información que se verifica. A continuación, se describen ambos tipos:

1. **Encargo Tipo 1:** Revisión y evaluación del cumplimiento por parte de las organizaciones con los principios de la AA1000 AccountAbility Principles (AA1000AP) (2018) y proporcionará hallazgos y conclusiones relevantes.

2. Encargo Tipo 2: Evaluación del cumplimiento por parte de las organizaciones con los principios AA1000 *AccountAbility Principles* (AA1000AP) (2018) y evaluará y evidenciará la fiabilidad y la claridad de la información de sostenibilidad proporcionando hallazgos y conclusiones relevantes. Se basa en la revisión de los sistemas, procesos y controles, así como en la verificación de los datos y la información de sostenibilidad proporcionada.

Asimismo, la AA1000AS v3 (2020) define dos niveles de verificación. Estos niveles determinan la profundidad y el rigor de la verificación realizada por el asegurador. A continuación, se describen ambos niveles:

- 1. Nivel Moderado:** Proporciona una menor profundidad de investigación en comparación con el nivel alto. Implican principalmente indagaciones y análisis de la documentación y los registros de la organización, así como entrevistas con la administración y otros empleados. Los procedimientos no son tan exhaustivos como los realizados para un nivel alto. El verificador concluye que, en base a los procedimientos realizados, no ha habido evidencia significativa que sugiera que la información no está preparada de acuerdo con los criterios aplicables. Esta es una afirmación negativa, lo que significa que no se encontraron pruebas que indicaran un error o irregularidad significativo.
- 2. Nivel Alto:** Proporciona una mayor profundidad y rigor en la investigación y evaluación. Incluyen procedimientos más extensivos, como la verificación de muestras de datos y la obtención de evidencia de auditoría más directa y detallada. Pueden incluir visitas a sitios y revisión de la implementación de políticas y procedimientos. El verificador concluye positivamente que la información está preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios aplicables. Esta es una afirmación positiva, lo que significa que se obtuvo evidencia directa de conformidad.

La Tabla 8 muestra la distribución del alcance de la verificación de informes de información no financiera en varios países. Conviene especificar que hay verificadores que utilizan la ISAE3000R y la AA1000 y, en función de eso, se dan situaciones como que, por ejemplo, nos podemos encontrar un informe limitado (en base a la ISAE) y a la vez, tipo 2 y moderado (en base a la AA1000v3). En concreto, el alcance limitado es predominante en todos los países, especialmente en Italia (95,13%), Países Bajos (85,44%) y Alemania (88,18%). El alcance razonable es menos común, con porcentajes bajos en Francia (0,44%), Italia (3,98%) y Países Bajos (6,80%). Algunos países, como España (3,05%) y Francia (29,39%), combinan el alcance limitado y razonable. La combinación de alcance limitado con el moderado y tipo 2 es notable en España (22,34%) y Portugal (10,98%), mientras que la combinación de razonable, el moderado y tipo 2 es casi inexistente (solo Italia con el 0,88%). En Portugal, también se observa una combinación de alcance limitado, razonable y el moderado y tipo 2 (2,44%). Algunos informes no especifican el alcance, aunque esto es raro, con un pequeño porcentaje en España (1,02%) y Francia (1,75%).

/// TABLA 8 Alcance del Informe de Verificación por País

Alcance/País	Alemania	España	Francia	Italia	Países Bajos	Portugal
ISAE Limitado	88,18%	73,60%	68,42%	95,14%	85,43%	79,26%
ISAE Razonable	0,00%	0,00%	0,44%	3,98%	6,80%	0,00%
ISAE Limitado + Razonable	9,09%	3,05%	29,39%	0,00%	7,77%	7,32%
AA1000AS Moderado y Tipo 2	0,00%	0,00%	1,75%	0,00%	0,00%	0,00%
ISAE Limitado + AA1000AS Moderado y Tipo 2	2,73%	22,34%	0,00%	0,00%	0,00%	10,98%
ISAE Razonable + AA1000AS Moderado y Tipo 2	0,00%	0,00%	0,00%	0,88%	0,00%	0,00%
ISAE Limitado + Razonable + AA1000AS Moderado y Tipo 2	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,44%
No especifica	0,00%	1,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Como se observa en la Tabla 8, los verificadores pueden utilizar en un mismo informe de verificación distintos tipos de alcance. Normalmente, los alcances más elaborados están centrados en alguna cuestión concreta (por ejemplo, que la verificación razonable se realice respecto a algunos indicadores, como emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de alcance 1, emisiones de GEI de alcance 2, Emisiones de GEI de alcance 3, huellas de carbono, etc.). Por eso a estos informes que combinan varios tipos de alcance se les denomina informes de verificación híbridos o mixtos.

2.3.5. Género del verificador

La norma ISAE 3000R especifica que el contenido mínimo de los elementos básicos que debe incluir el informe de verificación incluye la firma del profesional, pero no el nombre. No ocurre así con la norma AA1000AS v3 (2020) que especifica que debe incluirse el nombre de la entidad legal con licencia para realizar encargos de verificación.

La Tabla 9 presenta la distribución de género del proveedor del servicio o verificador en varios países, mostrando una clara variación entre ellos. En Alemania y Francia, las mujeres representan la mayoría con 63,18% y 51,75% respectivamente, mientras que, en Italia, los hombres dominan significativamente con un 87,17%. España y los Países Bajos tienen una mayor representación masculina, con 56,85% y 77,67% respectivamente. Portugal también muestra una mayoría masculina con un 85,37%. Solo en Países Bajos (11,65%) y España (1,02%) no muestran el nombre del proveedor del servicio.

/// TABLA 9 Género del Verificador por País

Género/País	Alemania	España	Francia	Italia	Países Bajos	Portugal
Hombre	36,82%	56,85%	48,25%	87,17%	77,67%	85,37%
Mujer	63,18%	42,13%	51,75%	12,83%	10,68%	14,63%
No especifica	0,00%	1,02%	0,00%	0,00%	11,65%	0,00%

3 Transposición de la Directiva 2022/2464/UE

3.1. Introducción

La Directiva 2022/2464/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, también conocida como la Directiva sobre la divulgación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas (CSRD, en sus siglas en inglés), introduce requisitos significativos para la divulgación de información sobre sostenibilidad y el desempeño medioambiental, social y de gobernanza (ESG, en sus siglas en Inglés) de las empresas.

Las CSRD amplían considerablemente el ámbito de aplicación de los requisitos de información sobre sostenibilidad, abarcando previsiblemente a unas 50.000 empresas de la UE, frente a las 12.000 de la Directiva anterior (Directiva 2014/95/UE). La nueva Directiva incluye normas detalladas de información elaboradas por la *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), destinadas a mejorar la comparabilidad y transparencia de los informes de sostenibilidad de las empresas.

Los objetivos de la Directiva son los siguientes:

Transparencia y Responsabilidad: La Directiva busca mejorar la transparencia y la responsabilidad de las empresas en cuanto a su impacto en la sostenibilidad. Esto se logra mediante la obligatoriedad de divulgación de información detallada y comparable sobre factores ESG.

Homogeneización de la Información: Se pretende homogeneizar la información sobre sostenibilidad dentro de la UE, asegurando que los datos divulgados por las empresas sean consistentes y comparables a nivel europeo.

Facilitar la Toma de Decisiones: La Directiva facilita a los inversores, consumidores y otras partes interesadas tomar decisiones basadas en el desempeño ESG de las empresas.

Los principales requisitos de la Directiva son:

Ampliación del Alcance: La Directiva amplía el alcance de las empresas que deben cumplir con estos requisitos de divulgación, incluyendo no solo a las grandes empresas, sino también a las medianas y pequeñas empresas que cumplan ciertos criterios.

Contenido de los Informes: Las empresas deben proporcionar información detallada sobre sus políticas, riesgos y resultados en relación con cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza. Esto incluye datos específicos sobre emisiones de gases de efecto invernadero, consumo de energía, diversidad en la fuerza laboral, prácticas de derechos humanos, y más.

Estándares de Divulgación: Se establece que la información debe ser divulgada de acuerdo con estándares reconocidos a nivel internacional, lo que asegura que los datos sean relevantes, fiables y comparables.

Verificación Externa: La directiva también introduce la obligación de que la información sobre sostenibilidad sea verificada externamente, asegurando así la precisión y fiabilidad de los datos divulgados.

La transposición de la Directiva 2022/2464/UE implica la incorporación de sus disposiciones en las legislaciones nacionales de los Estados miembros de la UE. El proceso de transposición incluye varios pasos clave:

Legislación Nacional: Cada Estado miembro debe adaptar sus leyes nacionales para cumplir con los requisitos de la directiva. Esto puede implicar la modificación de leyes existentes o la creación de nuevas regulaciones específicas para la divulgación de información sobre sostenibilidad.

Plazo de Transposición: Los Estados miembros tienen un plazo determinado para realizar la transposición. Este plazo está establecido en la Directiva y es vital para garantizar que todas las empresas en la UE estén sujetas a los mismos requisitos en el mismo marco temporal. El plazo finalizó el 6 de julio de 2024.

Supervisión y Cumplimiento: Las autoridades nacionales de supervisión deben ser designadas o fortalecidas para monitorear el cumplimiento de las nuevas obligaciones de divulgación por parte de las empresas. Estas autoridades tendrán la responsabilidad de asegurar que las empresas proporcionen la información requerida y que esta información sea precisa y verificada.

El impacto de la Directiva implicará que las empresas deberán implementar nuevos sistemas y procesos para recopilar, analizar y divulgar información sobre sostenibilidad. Esto puede requerir inversiones significativas en tecnología y capacitación. Los inversores y otros *stakeholders* se beneficiarán de una mayor transparencia y comparabilidad de la información ESG, lo que facilitará la evaluación del desempeño de las empresas en estos aspectos. Para el mercado y la competencia, la Directiva puede aumentar la competencia en términos de sostenibilidad, ya que las empresas estarán más expuestas al escrutinio público y a las expectativas de los inversores en relación con sus prácticas de ESG.

En conclusión, la Directiva 2022/2464/UE representa un paso importante hacia una mayor transparencia y responsabilidad en la divulgación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas en la UE. Su transposición a las legislaciones nacionales garantizará que todas las empresas en la UE estén sujetas a los mismos estándares, lo que mejorará la comparabilidad y la confianza en los datos ESG divulgados. Las empresas deberán adaptarse a estos nuevos requisitos, lo que puede presentar desafíos, pero también oportunidades para mejorar su desempeño en sostenibilidad y su relación con las partes interesadas.

3.2. Países que han llevado a cabo la transposición a la directiva 2022/2464/UE a 31 de julio de 2024

A la fecha de elaboración de este informe, 31 de julio de 2024; 8 países habían transpuesto la Directiva 2022/2464/UE a su legislación nacional.

3.2.1. Francia

Francia es el primer Estado miembro de la UE que ha transpuesto íntegramente a su legislación nacional la Directiva 2022/2464/UE. Esta transposición, además de otras dos, se completó con la promulgación del **Decreto No. 2023-1394** del 30 de diciembre de 2023 adoptado en aplicación de la **ordenanza No. 2023-1142** del 6 de diciembre de 2023, que entró en vigor el 1 de enero de 2024, salvo algunas disposiciones específicas.

La transposición francesa modifica la estructura y las disposiciones del Título II del Libro VIII del Código de Comercio francés relativo a los auditores de cuentas para adaptarlas a la tarea de verificar la información sobre sostenibilidad, en concreto:

1. La autoridad pública independiente de supervisión pasa a denominarse Haute Autorité de l'Audit (H2A).

La Ordenanza francesa también modifica las competencias de esta autoridad. En concreto, las competencias de la H2A incluyen ahora:

- Mantener la lista de profesionales autorizados para realizar verificaciones de sostenibilidad.
- Supervisar a los profesionales, en colaboración con el Comité Francés de Acreditación (CO-FRAC) en el caso de organismos terceros independientes.
- Normalizar la actividad de verificación de sostenibilidad.

2. La profesión de auditor de cuentas.

La transposición francesa modifica las normas que rigen la práctica de los auditores de cuentas en la medida en que pueden ser responsables de la auditoría de la información sobre sostenibilidad, así:

- Modificando las normas que regulan la autorización para auditar la información sobre sostenibilidad, incluyendo disposiciones transitorias para los auditores de cuentas registrados antes del 1 de enero de 2026.
- Adaptación de las normas que regulan la ética profesional, la independencia y el secreto profesional.
- Adaptación de las normas aplicables al nombramiento y cese de los auditores de cuentas.

3. Organismos terceros independientes y auditores de información sobre sostenibilidad.

En virtud de la CSRD, Francia optó por abrir su mercado de información sobre sostenibilidad a los proveedores de servicios de verificación independientes, permitiendo que organismos terceros independientes, como censores jurados de cuentas o abogados externos (OTI), auditen y certifiquen la información sobre sostenibilidad.

3.2.2. República Checa

En la República Checa, la transposición de la Directiva 2022/2464/UE sobre la información corporativa en sostenibilidad (CSRD) se ha llevado a cabo mediante la **Ley n.º 349/2023 Recop.** Esta ley adapta el marco normativo checo a las exigencias de la directiva europea, incorporando los nuevos requisitos de información de sostenibilidad que las empresas deben cumplir. La República Checa ha establecido la fecha límite del 31 de diciembre de 2023 para la transposición completa de la directiva a su legislación nacional. Las empresas deberán empezar a cumplir con los nuevos requisitos de información para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2024.

La Ley de la República Checa que transpone la CSRD añade una serie de modificaciones con respecto a la verificación, entre otras:

1. La experiencia profesional deberá haberse adquirido durante al menos ocho meses en la realización de verificaciones de informes de sostenibilidad u otros servicios relacionados con la sostenibilidad.
2. Previa solicitud, la Cámara de Auditores de la República Checa también emitirá una autorización a una persona auditora de otro Estado miembro si la realización de la auditoría legal en el Estado miembro de origen no está suspendida o prohibida y si el socio auditor clave designado por la persona auditora de otro Estado miembro para realizar la auditoría legal o la verificación del informe de sostenibilidad en su nombre es un auditor legal.
3. Un auditor que emita un informe de auditoría sobre la auditoría legal y también emita un informe de auditoría sobre la verificación de un informe de sostenibilidad podrá emitir un único informe siempre que también contenga la información mencionada.
4. Los auditores legales que hayan aprobado el examen de auditoría de conformidad con la Ley núm. 93/2009 Recop., modificada antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, que no hayan completado la educación continua de conformidad con la Ley núm. 93/2009 Recop., mo-

dificada a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, no están autorizados a realizar la verificación del informe de sostenibilidad ni a ser el socio auditor clave de la verificación del informe de sostenibilidad.

3.2.3. Dinamarca

Dinamarca ha transpuesto la Directiva 2022/2464/UE sobre la información corporativa en sostenibilidad (CSRD) mediante la **Ley N.º 480 de 22 mayo de 2024**. Esta Ley incluye modificaciones que incorporan los nuevos requisitos de elaboración de informes de sostenibilidad establecidos por la CSRD, garantizando la alineación con las Normas Europeas de Elaboración de Informes de Sostenibilidad (NEIS). Asimismo, incluye requisitos, entre otros, para ser verificador como que durante al menos 8 meses haya participado en la realización de tareas sobre declaraciones de informes de sostenibilidad y, además, haya superado una prueba sobre el desempeño de las tareas de verificación sobre informes de sostenibilidad. Si un Auditor está autorizado antes del 1 de enero de 2026, podrá realizar informes de verificación, siempre y cuando documente que cuenta con los conocimientos necesarios sobre informes y verificaciones de sostenibilidad.

3.2.4. Irlanda

Irlanda ha transpuesto la Directiva 2022/2464/UE, que se centra en la información corporativa en sostenibilidad (CSRD), mediante la **Ley de Sostenibilidad Corporativa (*Corporate Sustainability Reporting Act. S.I. No. 336 of 2024*) de 2024**. Esta Ley implementa los nuevos requisitos de divulgación de información de sostenibilidad para las empresas, alineándose con los estándares europeos establecidos por la directiva. En esta transposición en los capítulos 4, 5, 6 y 7 se determinan aspectos básicos sobre la verificación del informe de sostenibilidad. Según la Ley, la verificación de los informes de sostenibilidad en Irlanda puede ser llevada a cabo por auditores o firmas de auditoría que estén aprobadas o registradas conforme a las disposiciones relevantes de la legislación irlandesa. Los auditores deben participar en programas de educación continua para mantener su competencia en la verificación de informes de sostenibilidad. Asimismo, entre otros requisitos, se implementará un sistema de calidad para los auditores y las firmas de auditoría que lleven a cabo la verificación de sostenibilidad.

3.2.5. Rumanía

Rumanía ha transpuesto la Directiva 2022/2464/UE sobre la información corporativa en sostenibilidad (CSRD) mediante diferentes órdenes y normas que introduce una serie de cambios significativos en la legislación rumana para alinearla con los requisitos establecidos por la Directiva europea. Nos centramos en la Orden del Ministro de Finanzas N.º 85/2024 por la que se regulan aspectos de la elaboración de informes de sostenibilidad. Publicación oficial: Boletín Oficial de Rumania; Número: 75; Fecha de publicación: 26-01-2024. El capítulo 10 de esta orden establece que: *hay que expresar una opinión basada en un informe de verificación limitada sobre la conformidad de la información sobre sostenibilidad con los requisitos aplicables por la Directiva (UE) 2022/2464*. Asimismo, establece que *"la opinión mencionada anteriormente es expresada por el auditor legal o la sociedad de auditoría que realiza la auditoría legal de los estados financieros o por otro auditor legal u otra sociedad de auditoría"*.

3.2.6. Eslovaquia

Eslovaquia ha transpuesto la Directiva 2022/2464/UE sobre la información corporativa en sostenibilidad (CSRD) mediante la Ley N.º 105/2024 por la que se modifica la Ley N.º 431/2002 sobre contabilidad en su versión modificada y se completan con determinadas leyes. Publicación oficial: Colección de Leyes de la República Eslovaca; Fecha de publicación: 20-05-2024 y la Medida del Ministerio de Finanzas de la República Eslovaca de 26 de junio de 2024 N.º MF/009347/2024-74, por

la que se establecen las pruebas de capacidades para la realización de la verificación, el examen de competencia para la realización de la verificación y el examen para la comunicación de información sobre sostenibilidad. Publicación oficial: Boletín Financiero; Fecha de publicación: 03-07-2024. Es interesante destacar que esta última normativa establece un conjunto de procedimientos para la realización de exámenes y pruebas de competencia en el ámbito de los verificadores. Esta medida regula detalladamente el proceso para asegurar que los auditores y otros profesionales que se ocupan de la verificación de informes de sostenibilidad estén adecuadamente calificados y cumplan con los estándares y normativas correspondientes.

3.2.7. Suecia

Suecia ha transpuesto la Directiva 2022/2464/UE sobre la información corporativa en sostenibilidad (CSRD) mediante la modificación de diferentes leyes relativas a la auditoría de cuentas, a la banca y actividades financieras, mercado de valores, etc. La ley que nos parece más interesante describir es la Orden por la que se modifica la Ordenanza (1995:665) sobre Auditores de Cuentas. Publicación oficial: Estatuto de Suecia (SFS); Número: SFS 2024:360; Fecha de publicación: 04-06-2024, ya que establece requisitos para el verificador del informe de sostenibilidad. En el artículo 4 se incluye lo siguiente:

“Requisito de formación específica para la autorización de verificar los informes de sostenibilidad:

Para que un auditor público autorizado pueda verificar informes de sostenibilidad, deberá haber recibido formación práctica durante un periodo mínimo de ocho meses que cubra específicamente la verificación de informes de sostenibilidad o la realización de otros servicios relacionados con la sostenibilidad. La formación práctica deberá haberse completado dentro del Espacio Económico Europeo (EEE) bajo la supervisión de una persona física autorizada para verificar informes de sostenibilidad en un Estado de dicho espacio y podrá haberse completado en su totalidad o en parte como parte de la formación mencionada en la sección 4, primer párrafo, punto 2 o después de haber realizado el examen de auditor”.

3.2.8. Hungría

Hungría ha transpuesto la Directiva 2022/2464, conocida como la CSRD, a través de la Ley CVIII de 2023 sobre las normas de responsabilidad social de las empresas que entró en vigor el 1 de enero de 2024. Esta directiva amplía el alcance de las obligaciones de reporte de sostenibilidad, afectando a un mayor número de empresas en comparación con su predecesora, la Directiva de Información No Financiera (NFRD). La nueva legislación húngara obliga a las empresas a integrar la información ESG junto con los datos financieros en sus informes anuales, los cuales deben ser verificados para garantizar su calidad. El objetivo es asegurar una mayor transparencia y responsabilidad en las prácticas de sostenibilidad corporativa, alineándose con los objetivos más amplios de la UE de promover operaciones comerciales e inversiones sostenibles.

Del análisis realizado, podría concluirse que, si bien se ha iniciado el proceso de transposición de la Directiva 2022/2464/UE, a 31 de julio de 2024, a las legislaciones de los estados miembros, dicha etapa aún está inconclusa. De esta forma, una vez se produzcan todas las adaptaciones quedará un paso fundamental, como es conocer la forma en la que las empresas comunitarias abordarán la verificación. Disponer de dicha información y de los datos necesarios permitirá completar este panorama.

4 Comparación de las normas ISAE 3000 revisada y el borrador de la ISSA 5000

4.1. Introducción

En el cuarto epígrafe de este informe vamos a referirnos a las principales normas de verificación disponibles. Tal y como hemos expuesto anteriormente la ISAE3000R es la norma más utilizada, hasta el momento, por los proveedores del servicio de verificación. Por su parte, la ISSA 5000 del IAASB, está siendo tramitada coincidiendo con la preparación de este informe. De esta forma, desde agosto de 2023, se dispone de un borrador de la misma, en tanto que su versión definitiva se ha aprobado el 20 de septiembre de 2024. Esta norma se ha presentado con fuerza para intentar ocupar un lugar privilegiado dentro de la verificación (aunque el tiempo dirá si esto es así o no).

Por ello, y con el objetivo de mostrar con claridad aspectos vinculados a las normas de verificación hemos estructurado este informe exponiendo en primer lugar el borrador de la ISSA 5000, así como las cartas de comentarios recibidas tras su período de exposición pública. A continuación, y una vez ya conocido el marco y detalles que regula el borrador de la ISSA 5000, presentamos un estudio comparado con la ISAE3000R.

4.2. Comentarios recibidos del Borrador de la ISSA 5000

La iniciativa del *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de desarrollar la ISSA 5000 forma parte de un esfuerzo mundial por mejorar las normas de verificación de la información de sostenibilidad (IAASB, 2023). Entre los avances significativos, cabe citar la creación del *International Sustainability Standards Board* (ISSB) y la introducción de nuevos requisitos normativos, como la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) en la Unión Europea. Estas iniciativas pretenden garantizar que las prácticas de verificación sean sólidas y adecuadas a su finalidad. Sin embargo, la verificación de la información de sostenibilidad presenta retos únicos en comparación con las auditorías de la información financiera. Los proveedores de verificación deben abordar los diversos temas de sostenibilidad y marcos de información, lo que requiere conocimientos especializados y experiencia. El borrador de la ISSA 5000 del IAASB pretende abordar estos retos proporcionando directrices claras y completas para los encargos de verificación de la información de sostenibilidad (IAASB, 2023).

Con el objetivo de aumentar la confianza de los inversores, los reguladores y otras partes interesadas en la información sobre sostenibilidad, el IAASB abrió un período de consulta pública para recibir comentarios de las partes interesadas para dar forma final a la ISSA 5000. El IAASB animó a proporcionar respuestas detalladas utilizando una plantilla de preguntas/respuesta, diseñada para facilitar la recopilación y el análisis de los comentarios. Este proceso se desarrolló con la idea de garantizar

el que se tengan en cuenta las perspectivas y la experiencia de los *stakeholders*, lo que en última instancia conduce a una norma más eficaz y ampliamente aceptada. Por ello, en este informe hemos optado por mostrar un resumen de los principales comentarios recibidos por el IAASB al borrador de la ISSA 5000 hasta el 1 de diciembre de 2023. Se han recibido 146 comentarios, 3 de ellos se han presentado finalizado el plazo. En la Tabla 10 se muestra la distribución por tipo de *stakeholders*.

//// TABLA 10 Distribución de los Stakeholders

Tipos de Stakeholders	Repuestas	% Repuestas
Colegios profesionales	53	37,06
Verificadores (profesión contable y otra profesión)	26	18,18
Otros (Organización del sector público, académicos, grupos de control, etc.)	22	15,38
Organismos mundiales y nacionales	16	11,18
Preparador y usuarios de la información de sostenibilidad	15	10,48
Reguladores y autoridades supervisión auditoría	11	7,69
TOTAL	143	100%

Como se ha mostrado en la Tabla 10, el grupo más numeroso son los colegios profesionales por ello este documento se centrará en las respuestas de los ítems donde ha surgido más controversia en este grupo. Para realizar la consulta del IAASB, se proporciona una plantilla con 27 preguntas y un desplegable con una serie de respuestas que son: De acuerdo/Sí (sin más comentarios); De acuerdo/Sí, con comentarios; En desacuerdo/No (sin más comentarios); En desacuerdo/No, con comentarios; Ni de acuerdo (Sí)/en desacuerdo (No), con comentarios; Sin respuesta/No procede. Esta plantilla está dividida en 3 secciones.

Por el interés de algunas de las preguntas formuladas, se van a analizar las siguientes: Definiciones de información sobre sostenibilidad y de asuntos de sostenibilidad; Diferenciación entre verificación limitada y verificación razonable; Conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo, incluido su alcance; Utilización del trabajo de expertos profesionales o de otros profesionales; Requisitos de información y el informe de verificación. En el siguiente Cuadro se muestra el número de comentarios en función de las respuestas.

/// CUADRO 2 Principales cuestiones de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

Nº	Preguntas/ Posibles respuestas	Sí (sin comentarios)	Sí, con comentarios	No (sin comentarios)	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios	No procede
5	¿Apoyas las definiciones de información sobre sostenibilidad y asuntos de sostenibilidad del borrador?	11	28	0	5	1	8
6	¿Está clara la relación entre las cuestiones de sostenibilidad, la información sobre sostenibilidad y la información a revelar?	17	21	0	2	3	10
7	¿Proporciona el borrador una base adecuada para la realización de encargos tanto de verificación limitada como de verificación razonable, abordando y diferenciando adecuadamente el esfuerzo de trabajo entre verificación limitada y razonable para los elementos relevantes del encargo de verificación?	9	25	0	8	4	7
8	¿Es el borrador suficientemente claro sobre la responsabilidad del profesional ejerciente de obtener un conocimiento preliminar sobre la información de sostenibilidad que se espera comunicar y el alcance del encargo de verificación propuesto?	13	26	0	5	0	9
9	¿Aborda el borrador de forma adecuada la consideración por parte del profesional ejerciente del «proceso de materialidad» de la entidad para identificar los temas sobre los que se debe informar?	12	19	0	13	1	8
14	Cuando el profesional ejerciente decida que es necesario utilizar el trabajo de una firma distinta a la suya, ¿es claro el borrador sobre cuándo dicha(s) firma(s) y las personas de dicha(s) firma(s) son miembros del equipo del encargo, o son «otro profesional ejerciente» y no miembros del equipo del encargo?	11	24	1	5	2	10
15	¿Son claros y capaces de implementarse de manera consistente los requisitos en el borrador para utilizar el trabajo de un experto externo del profesional?	11	17	0	13	3	9
21	¿Impulsarán los requisitos del borrador la elaboración de informes de verificación que satisfagan las necesidades de información de los usuarios?	10	29	0	1	3	10

A continuación, se analizarán las respuestas a las preguntas que aparecen en la Tabla anterior. Exponemos en primer lugar el cuadro resumen de respuestas para cada pregunta y posteriormente, las conclusiones generales.

/// CUADRO 3 Pregunta 5 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

¿Apoyas las definiciones de información sobre sostenibilidad y asuntos de sostenibilidad del borrador?

Sí, con comentarios	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios
Alinearse con las Normas Internacionales como las del IESBA, ISSB, ESRS.	Utilizar las ya establecidas por la ISSB, GRI, CSRD.	Definición de "información de sostenibilidad" es considerada demasiado amplia.
Incluir Gobernanza como los demás aspectos, para alinearse con los marcos de reporte.	Eliminar la mención a "asuntos culturales".	Ejemplos concretos que cubran diferentes escenarios para mejorar la claridad y evitar malentendidos.
No hay necesidad de separar información de sostenibilidad de asuntos de sostenibilidad.	Mejorar la definición de "información de sostenibilidad"	Mayor elaboración sobre la inclusión de "asuntos culturales" dentro de la definición de "asuntos de sostenibilidad".
Ejemplos prácticos y directrices para mejorar la comprensión.	Alinear con la IESBA.	
Incluir temas específicos como la economía circular y la resiliencia.	Usar "asuntos de sostenibilidad" para referirse a riesgos y oportunidades podría causar confusión.	
Mayor claridad sobre qué se entiende por "asuntos culturales".	Distinguir entre el desarrollo sostenible y los asuntos relacionados con la sostenibilidad.	
Eliminar referencias a otros estándares de la IAASB.		
Incluir la definición de materialidad en los compromisos de verificación.		
Preocupación sobre el amplio alcance de los asuntos de sostenibilidad.		

Las respuestas reflejan un apoyo general a las definiciones propuestas en el borrador de la ISSA 5000, pero también destacan la importancia de la alineación con otros estándares y marcos regulatorios, la necesidad de claridad y simplicidad en las definiciones y la utilidad de proporcionar ejemplos prácticos y directrices claras.

/// CUADRO 4 Pregunta 6 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

¿Está clara la relación entre las cuestiones de sostenibilidad, la información sobre sostenibilidad y la información a revelar?

Sí, con comentarios	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios
Se indica que la relación entre los términos es generalmente clara.	Los términos "sustainability information" y "disclosures" están bien definidos.	Proporcionar más ejemplos prácticos.
Los diagramas son útiles para entender la relación entre los términos.	Existe confusión sobre cuándo y cómo utilizar cada término.	Revisar la relación entre los asuntos de sostenibilidad, la información de sostenibilidad y las divulgaciones.
El término "disclosure" podría generar confusión.	La solicitud de material adicional de aplicación o ejemplos prácticos.	
Más ejemplos prácticos que ilustren la conexión entre los términos.		
Alineación con otros marcos internacionales.		
Mejoras específicas en la redacción.		
Se sugieren revisiones en la definición de "sustainability matters".		
Aclarar cómo aplicar el concepto de doble materialidad.		

En resumen, las respuestas indican que, aunque la relación entre "*sustainability matters*", "*sustainability information*" y "*disclosures*" es generalmente clara, existen áreas clave que requieren mejoras. Las recomendaciones incluyen proporcionar más ejemplos prácticos, clarificar las definiciones y el uso del término "*disclosures*"; así como *perfeccionar* la guía sobre el concepto de doble materialidad. Además, es importante considerar la integración de diagramas y ejemplos directamente en el estándar principal para aumentar su utilidad y no en el anexo. Al implementar estas recomendaciones, el IAASB puede mejorar la comprensión y aplicación de los términos claves en la norma.

/// CUADRO 5 Pregunta 7 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

¿Proporciona el borrador una base adecuada para la realización de encargos tanto de verificación limitada como de verificación razonable, abordando y diferenciando adecuadamente el esfuerzo de trabajo entre verificación limitada y razonable para los elementos relevantes del encargo de verificación?

Sí, con comentarios	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios
Apoyo a la diferenciación de requisitos entre verificación razonable y limitado	Falta de descripción del esfuerzo de trabajo entre la verificación limitada y la razonable.	Diferenciación en el esfuerzo de trabajo entre la verificación limitada y razonable.
Reconocimiento de la necesidad de un juicio profesional en la verificación limitada.	La cantidad de esfuerzo de trabajo para la verificación limitada, en relación con los controles internos, es inconsistente con otros requisitos de la IAASB.	Proporcionar más orientación sobre los procedimientos mínimos necesarios bajo una verificación limitada.
Reconocimiento de la necesidad de una guía continua para diferenciar información de sostenibilidad sujeta a verificación.	Se recomienda tener secciones o estándares separados para la verificación limitada y razonable.	La cantidad de esfuerzo de trabajo depende del tipo de cliente y la competencia del profesional.
Necesidad específica de mayor claridad o ejemplos prácticos	Mostrar una diferencia clara en el esfuerzo de trabajo para la transición de la verificación limitada a la razonable.	Se recomienda definir con mayor precisión el esfuerzo de trabajo para la verificación limitada.
Solicitud de mayor diferenciación entre verificación limitado y razonable, especialmente en procedimientos elementales y análisis de materialidad.	Más orientación práctica para demostrar las diferencias en la documentación y la evidencia necesaria para cada tipo de verificación.	
Necesidad de detalles específicos sobre qué información está sujeta a verificación.	Los requisitos para emitir un informe con verificación limitada y razonable deben ser más claros.	
Necesidad de una mayor revisión y clarificación de los procedimientos sugeridos para la verificación limitada.		

Las respuestas, en general, muestran un apoyo sólido a la estructura del borrador y la diferenciación entre verificación limitada y razonable. Sin embargo, muchas respuestas destacan la necesidad de mayor claridad, ejemplos prácticos y orientación específica para la aplicación de los procedimientos de verificación, especialmente para la verificación limitada. La inclusión de ejemplos ilustrativos y una mayor diferenciación de procedimientos ayudaría a resolver estos desafíos.

/// CUADRO 6 Pregunta 8 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

¿Es el borrador suficientemente claro sobre la responsabilidad del profesional ejerciente de obtener un conocimiento preliminar sobre la información de sostenibilidad que se espera comunicar y el alcance del encargo de verificación propuesto?

Sí, con comentarios	No, con comentarios
No se define claramente cuáles son las precondiciones necesarias para aceptar un compromiso de verificación.	Preocupaciones sobre el esfuerzo requerido en relación con las precondiciones y la claridad sobre los roles y responsabilidades.
Se sugiere que la guía debería incluir ejemplos prácticos que ilustren el conocimiento preliminar según el riesgo y el alcance del compromiso de verificación.	La importancia de establecer claramente las responsabilidades de la gerencia.
Se destacó la importancia de diferenciar las responsabilidades del verificador cuando se trata de un nuevo cliente frente a un cliente recurrente.	La ubicación actual de los requisitos después de la sección de "Documentación" no es adecuada. Considerar fusionar secciones para mayor claridad.
La importancia de evaluar el riesgo de errores materiales y la materialidad durante la fase de obtención de conocimiento preliminar.	Incluir requisitos tanto para la verificación limitada como la razonable.
Incluir definiciones y aclaraciones adicionales, como una definición de "conocimiento preliminar".	Clarificar si el verificador debe tener al menos un borrador o una versión antigua de la evaluación de materialidad para aceptar el compromiso.
Necesidad de que el estándar reconozca la diferencia en el esfuerzo de trabajo requerido en entornos con marcos regulatorios establecidos en comparación con aquellos sin dichos marcos.	Complementar la etapa de aceptación y continuidad con la evaluación del marco de referencia y los controles internos mínimos.
La importancia de que la gerencia asuma la responsabilidad de las precondiciones.	

En resumen, las respuestas a la propuesta de la ISSA 5000 reflejan una mejor diferenciación de responsabilidades entre clientes nuevos y clientes recurrentes, y definir claramente los requisitos de las precondiciones del compromiso para asegurar que los verificadores puedan llevar a cabo su trabajo de manera clara y consistente.

/// CUADRO 7 Pregunta 9 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

¿Aborda el borrador de forma adecuada la consideración por parte del profesional ejerciente del «proceso de materialidad» de la entidad para identificar los temas sobre los que se debe informar?

Sí, con comentarios	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios
La importancia de que la norma ayude a los profesionales a comprender el marco de informes y su relación con el propósito racional.	El estándar no especifica suficientemente cómo el verificador debe evaluar el proceso de materialidad.	Se necesita una guía adicional en la norma para aclarar que se deben realizar procedimientos de verificación adecuados.
Se destaca la necesidad de claridad y de abordar posibles desafíos de escalabilidad para las PYMES.	Se propone que el verificador obtenga una comprensión detallada del proceso de materialidad de la entidad como parte de la planificación tanto la verificación limitada como razonable.	El informe de verificación deberá delimitar claramente el alcance de la verificación sobre el proceso de evaluación de materialidad.
Aclarar si la materialidad se usa para definir el contenido del informe o el alcance de la verificación.	Confusión sobre la terminología utilizada para describir el proceso de materialidad de la entidad.	Examinar las prácticas en otras jurisdicciones que puede ofrecer valiosas lecciones y ejemplos.
Diferenciar claramente entre el “proceso de materialidad” y la “materialidad considerada por el verificador”	Necesidad de más guías prácticas y ejemplos de cómo aplicar los requisitos en diferentes marcos de reporte.	
Diferenciar entre la materialidad, la doble materialidad y la materialidad de rendimiento.	Sugieren que el IAASB debería considerar el desarrollo de un estándar separado para la materialidad.	
Proveer más ejemplos y orientación sobre la aplicación de la doble materialidad		
Necesidad de más detalles sobre el proceso de materialidad.		
Aclarar los procedimientos que el verificador debe seguir para evaluar el proceso de materialidad de la entidad.		
Proporcionar orientación detallada sobre la identificación de objetivos de sostenibilidad y riesgos, y considerar las necesidades de los usuarios.		
Necesidad de educación y pruebas adicionales en esta área.		

En conclusión, las respuestas indican la necesidad de mayor claridad en relación con el “proceso de la materialidad”. Asimismo, subrayan la necesidad de una guía clara y detallada para una práctica coherente entre los profesionales de verificación y los preparadores de informes de sostenibilidad. Igualmente, requiere de un aprendizaje de experiencias externas.

/// CUADRO 8 Pregunta 14 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

Cuando el profesional ejerciente decida que es necesario utilizar el trabajo de una firma distinta a la suya, ¿es claro el borrador sobre cuándo dicha(s) firma(s) y las personas de dicha(s) firma(s) son miembros del equipo del encargo, o son «otro profesional ejerciente» y no miembros del equipo del encargo?

Sí, con comentarios	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios
Definición clara sobre el término "otro profesional ejerciente".	La falta de claridad puede dificultar la correcta aplicación de la norma.	Se necesita ser más inclusiva y accesible para profesionales de diversas disciplinas.
Aclaración entre las diferencias entre los miembros del equipo de compromiso y los expertos externos.	Se propone que las definiciones se revisen y se recomienda incluir ejemplos para mayor claridad.	Se recomienda incluir más figuras visuales.
Se recomienda incluir más material explicativo y visual.	Se destaca la necesidad de orientación adicional sobre el nivel de involucramiento.	La inclusión de una definición clara de "otro profesional ejerciente".
La importancia de la supervisión directa, la dirección y la revisión por parte del equipo de compromiso sobre el trabajo de otros profesionales.		Se destaca la falta de claridad sobre cómo el profesional líder del compromiso puede estar suficientemente involucrado en todo el proceso de verificación.
Necesidad de procedimientos claros cuando el equipo de compromiso no puede estar suficientemente involucrado en el trabajo de otros profesionales.		Se recomienda que la norma sea más explícita en cuanto al estado y los requisitos relevantes de los profesionales.
Cómo se debe referenciar el trabajo de expertos en el informe de verificación.		Se podrían aprovechar las normas existentes como la ISA 600 para abordar situaciones similares en el contexto de la verificación de la sostenibilidad.
La coordinación con el IESBA en relación con la independencia de expertos.		
El uso de múltiples términos puede generar confusión.		

En resumen, las principales preocupaciones giran en torno a la claridad de las definiciones, la capacidad de supervisión y revisión, y las diferencias contextuales entre diferentes tipos de compromisos de verificación. Además, las respuestas sugieren que se incluya la actualización de definiciones, la inclusión de ejemplos, y una evaluación cuidadosa de los requisitos de verificación.

//// CUADRO 9 Pregunta 15 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

¿Son claros y capaces de implementarse de manera consistente los requisitos en el borrador para utilizar el trabajo de un experto externo profesional?

Sí, con comentarios	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios
Necesidad de guías claras y ejemplos prácticos.	No hay claridad sobre el tipo de trabajo que puede realizar un experto externo.	Mayor claridad sobre cómo se puede utilizar la información de trabajo realizado por otros profesionales.
Directrices más específicas para evaluar la competencia y la objetividad de los expertos externos profesionales.	Dificultad de interactuar y evaluar el trabajo de experto externo.	La falta de consistencia con las normas internacionales de auditoría.
Dificultad para el equipo de compromiso al estar suficientemente involucrado en el trabajo de otros profesionales.	Más orientación práctica sobre cómo abordar los desafíos específicos, como la evaluación de la competencia y la independencia de los expertos.	La importancia de contar con responsabilidades claras para el profesional al utilizar el trabajo de un experto externo profesional.
Uso de expertos externos debería alinearse con las normas existentes, como la ISA 620.	Se sugiere que el IAASB proporcione ejemplos y guías sobre estos temas.	Proporcionar orientación adicional en situaciones en las que el verificador no puede estar suficientemente involucrado en el trabajo de un experto externo profesional.
Preocupación sobre la capacidad del proveedor de verificación para cubrir la cadena de valor de una entidad.	Falta de claridad sobre el tipo de documentos e información que deben compartirse entre los equipos de verificación.	
Se necesita más formación específica y detallada, especialmente para profesionales que no están familiarizados con los estándares de financieros y contables internacionales.	Incorporar procedimientos de evaluación del trabajo realizado por la función de auditoría interna de la entidad, y proporcionar guías adicionales.	
Dificultad para evaluar la independencia y la calidad del trabajo de profesionales.		
Incluir la evaluación del trabajo de la función de auditoría interna en conformidad con los estándares.		

De las respuestas se concluye las dificultades a la hora de evaluar la competencia y objetividad de otros profesionales, especialmente en el contexto de cadenas de valor complejas. Asimismo se destaca la necesidad de mayor claridad, detalle y orientación práctica de cómo utilizar el trabajo de expertos externos en compromisos de verificación de la información de sostenibilidad.

/// CUADRO 10 Pregunta 21 de los Comentarios al Borrador de la ISSA 5000

¿Impulsarán los requisitos del borrador la elaboración de informes de verificación que satisfagan las necesidades de información de los usuarios?

Sí, con comentarios	No, con comentarios	Sí/No, con comentarios
La estructura del informe de verificación debe alinearse con los estándares existentes.	Aclaraciones sobre quiénes son los usuarios previstos del informe de verificación.	Mayor comprensibilidad del informe en los compromisos de verificación mixta.
Es fundamental que los informes especifiquen claramente qué información ha sido objeto de verificación, diferenciando entre verificación limitado y razonable.		Importancia de proporcionar transparencia sobre qué información ha sido sometida a verificación.
Más ejemplos ilustrativos de informes de verificación.		Importancia de mencionar que la dirección ha sido informada de los asuntos significativos.
Comunicar las limitaciones inherentes en la información de sostenibilidad, especialmente en lo que respecta a estimaciones y proyecciones.		Necesidad de hacer referencia explícita a la norma de informes de sostenibilidad adoptada.
Preocupaciones sobre la inclusión de recomendaciones en los informes, ya que esto podría confundirse con calificaciones. Se sugiere que las recomendaciones se comuniquen directamente a la dirección.		Importancia de reconocer explícitamente a los usuarios y alinear el informe de verificación con sus necesidades y expectativas.
Necesidad de educar a los usuarios sobre las diferencias entre los tipos de verificación y la naturaleza de la información presentada.		Se sugiere que un informe de verificación completo debe examinar y resaltar áreas donde la información puede ser menos relevante.
Se apoya que el estándar sea escalable y flexible, permitiendo a las empresas adaptarse a sus necesidades específicas.		

En general, parece que hay un consenso sobre la necesidad de mejorar la claridad, la consistencia y la educación en torno a los informes de verificación en sostenibilidad. Las respuestas resaltan la importancia de mejorar la comprensibilidad de los informes de sostenibilidad, distinguir la información sujeta a verificación, comunicar los asuntos significativos a la dirección y así como considerar tanto las normas adoptadas para la realización de informes de sostenibilidad como las necesidades de los diferentes grupos de interés en la verificación de esa información.

4.3. Comparación de las normas ISAE 3000R y el Borrador de la ISSA 5000

En este subepígrafe presentamos un estudio comparado de la norma ISAE 3000R y el borrador de ISSA 5000. Para ello, se va a exponer este epígrafe agrupando el contenido de las normas en los siguientes apartados: i) Aspectos básicos que definen las normas: antecedentes, objetivos de las normas, información a verificar, enfoque de la verificación y estructura de la norma, ii) Requisitos exigidos al verificador, iii) Procedimientos de verificación que deben aplicarse e iv) Informe de verificación.

4.3.1. Aspectos Generales

Comenzamos nuestro análisis exponiendo los aspectos básicos que definen la ISAE 3000R y el borrador de la ISSA 5000 de manera que el Cuadro 11 recoge una síntesis de dichas normas, así como sus diferencias/similitudes.

/// CUADRO 11 ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo a los Aspectos Básicos de las Normas.

CONCEPTOS	ISAE 3000R	Borrador ISSA 5000	COMPARACIÓN
Antecedentes	Normas ampliamente utilizadas en los informes de verificación y normas de referencia en la mayoría de encargos de verificación hasta la actualidad.	El borrador de norma del IAASB que surge con la pretensión de convertirse en universal.	La ISAE3000R tiene experiencia muy contrastada en la verificación mientras que en la ISSA 5000 todavía no se ha aplicado.
Objetivo	Proporcionar un marco integral para encargos de verificación distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica.	Establecer una norma dedicada exclusivamente a la verificación de la información sobre sostenibilidad.	El objetivo principal del borrador de la ISSA 5000 es más específico dada la creciente importancia de los informes de ESG en las empresas.
Sobre qué información se realiza la verificación	La verificación incluye tanto la información cuantitativa y/o cualitativa.	Incluye la verificación de métricas ambientales, indicadores sociales, y aspectos de gobernanza. Aborda la naturaleza prospectiva de la información sobre sostenibilidad.	La ISSA 5000 es mucho más detallada contemplando también información prospectiva, así como la referencia a los marcos normativos.
Enfoque de la verificación	Basado en principios que los verificadores aplican utilizando su juicio profesional.	Énfasis en la interdisciplinariedad y en la configuración de los equipos de encargo.	La ISSA 5000 adopta un enfoque más holístico y que el impacto de una organización debe considerarse en el contexto más amplio.
Estructura de la norma	La norma está organizada en secciones que abordan desde la aceptación hasta la emisión del informe.	La estructura es similar al de la ISAE 3000R aunque con secciones específicas para la materialidad y la evaluación de la información a largo plazo.	Estructuras similares aunque mayor detalle de secciones en la ISSA 5000.

Tal y como se observa en el Cuadro 11 una de las cuestiones relevantes para abordar el análisis de las normas es conocer sus antecedentes. Tal y como concluyen la mayoría de estudios (IFAC/AICPA/CIMA, 2024) los informes de verificación están utilizando básicamente las normas ISAE 3000R y la norma AA1000AS. Eso supone que ya hay experiencia en la utilización de la norma ISAE 3000R y ya se puede hacer un análisis de sus aspectos positivos y negativos. Sin embargo, dado que la norma ISSA 5000 no está publicada a la fecha de entrega de este informe, no podemos conocer aún las consecuencias de su aplicación práctica. No obstante, y a la vista de que el organismo emisor de esta norma ha tenido un gran impacto y aceptación en su normativa relativa a la auditoría de cuentas anuales, todo hace pensar que podría producirse una aceptación de la misma en el ámbito internacional.

La ISAE 3000R proporciona un marco general para los encargos de aseguramiento, concretamente la norma señala que se trata de una norma centrada en encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica. Por ello esta norma se ha venido utilizando para la revisión de los Estados de Información No Financiera.

Por su parte el borrador de la ISSA 5000 se centra exclusivamente en ser aplicada a la información sobre sostenibilidad. Por ello, el borrador de la ISSA 5000 tiene un objetivo muy específico que está centrado en la verificación en sostenibilidad dada la creciente importancia de los reportes corporativos de sostenibilidad.

Cuando se expone sobre qué información se realiza la verificación, el borrador de la ISSA 5000 va más allá de los principios generales de la verificación ya que señala que se alinea con los marcos de informes de sostenibilidad emergentes (como, por ejemplo, los estándares del ISSB). La ISAE 3000R hace referencia a la importancia de la información cuantitativa y cualitativa, mientras que el detalle del alcance del borrador de la ISSA 5000 señala que se contempla la verificación de métricas ambientales (como las emisiones de gases de efecto invernadero, el uso de recursos y la biodiversidad), indicadores sociales (como prácticas laborales y respeto a los derechos humanos) y aspectos de gobernanza (como la ética empresarial y la gestión de riesgos relacionados con la sostenibilidad). Un aspecto relevante es que el borrador de la ISSA 5000 también aborda la naturaleza prospectiva de la información sobre sostenibilidad.

En lo relativo al enfoque de la verificación la ISAE 3000R está basada en principios que los verificadores deben aplicar utilizando su juicio profesional. La importancia del juicio profesional se observa también en el borrador de la ISSA 5000 pero dicha norma adopta un enfoque más holístico en la verificación de la información sobre sostenibilidad, subrayando que el impacto de una organización debe considerarse en el contexto más amplio de sus operaciones, su cadena de valor y su entorno operativo.

En cuanto a la estructura seguida en las normas se observa que la ISAE 3000R está organizada en secciones de manera que ofrece una guía clara para los verificadores, ya que siguen el flujo lógico de un encargo de verificación, desde la aceptación hasta la emisión del informe. La estructura del borrador de la ISSA 5000 es similar a la de la ISAE 3000R, pero dado que contempla aspectos más específicos de la verificación de la sostenibilidad existen secciones dedicadas a temas como la materialidad y la evaluación de la información prospectiva, así como sus impactos indirectos y a largo plazo.

4.3.2. Requisitos exigidos al verificador

El contenido del segundo apartado de la norma se ha estructurado para hacer referencia a los requisitos exigidos al verificador. Sirva el Cuadro 12 para recoger las posiciones de las normas y sus diferencias/similitudes.

/// CUADRO 12 ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo a los Requisitos Exigidos al Verificador

CONCEPTOS	ISAE 3000R	Borrador ISSA 5000	COMPARACIÓN
Requisitos del verificador	El socio del encargo debe tener formación teórica y experiencia práctica (con formación continuada) que le otorgue competencias. La norma contempla el reconocimiento de la necesidad de utilizar el trabajo de expertos.	Entender los marcos y estándares de informes de sostenibilidad, así como comprensión de los temas de sostenibilidad relevantes para la organización y el sector en el que opera. Competencias específicas en sostenibilidad y ESG. La norma proporciona orientación sobre cómo gestionar equipos multidisciplinares que pueden incluir expertos en otras áreas Énfasis en la capacidad de los profesionales para evaluar la información prospectiva	El borrador de la ISSA 5000 va más allá de los requisitos generales de competencia establecidos en la ISAE 3000R, enfatizando la necesidad de competencias específicas en ESG.
Ética	La ISAE 3000R se basa en los principios éticos del Código de Ética del IESBA. La norma requiere que los profesionales cumplan con estos principios éticos y con los requerimientos de independencia (incluyendo la evaluación de las amenazas y la aplicación de salvaguardas). También aborda la importancia del escepticismo profesional y el juicio profesional	El borrador de la ISSA 5000 se basa en los mismos principios éticos fundamentales que la ISAE 3000R, pero añade consideraciones específicas relacionadas con la verificación de la información sobre sostenibilidad (Gestión de conflictos de interés, Competencia en sostenibilidad, Confidencialidad vs. Transparencia, Consideraciones éticas en la cadena de valor, Manejo de presiones externas. Escepticismo profesional en el contexto de la sostenibilidad, Consideraciones éticas en la comunicación)	ISSA 5000 va en línea con la ISAE3000R pero matiza y añade cuestiones concretas vinculadas con la verificación.

La ISAE 3000R se basa en los principios éticos fundamentales establecidos en el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA). Estos principios incluyen: Integridad, Objetividad, Competencia y diligencia profesionales, Confidencialidad y Comportamiento profesional. La norma requiere que los verificadores cumplan con estos principios éticos y con los requerimientos de independencia, lo que supone identificar y evaluar las amenazas a la independencia y aplicar salvaguardas si es necesario. La ISAE 3000R también plantea que el escepticismo profesional y el juicio profesional son fundamentales para mantener la objetividad y la calidad del trabajo verificación. La norma requiere que el socio del encargo tenga competencia en habilidades y técnicas de verificación obtenidas a través de una formación y experiencia práctica. La norma también aborda la necesidad de desarrollo profesional continuo y la necesidad de utilizar el trabajo de expertos en ciertas situaciones.

El borrador de la ISSA 5000 se basa en los mismos principios éticos fundamentales que la ISAE 3000R, pero añade consideraciones específicas relacionadas con la verificación de la información sobre sostenibilidad. Algunas de estas consideraciones adicionales son: a) Gestión de conflictos de interés y que pueden surgir conflictos de interés más complejos, b) Competencia en sostenibilidad ya que la norma subraya la importancia de tener competencia específica en temas de sostenibilidad, c) Confidencialidad vs. Transparencia: el borrador de la ISSA 5000 aborda el equilibrio entre mantener la confidencialidad de la información sensible y la necesidad de transparencia en los informes de sostenibilidad, d) consideraciones éticas en la cadena de valor: el Borrador de la ISSA proporciona orientación sobre cómo manejar las consideraciones éticas cuando se asegura información sobre la cadena de valor de la organización, que puede involucrar a terceros, e) Manejo de presiones externas. La norma aborda cómo manejar las presiones de las partes interesadas externas mientras se mantiene la objetividad, f) Escepticismo profesional: el borrador de la ISSA proporciona orientación

sobre cómo aplicar el escepticismo profesional al evaluar información sobre sostenibilidad, que a menudo implica estimaciones, juicios y proyecciones a largo plazo, g) Consideraciones éticas en la comunicación: la norma aborda cómo comunicar de manera ética los hallazgos relacionados con la sostenibilidad, reconociendo el potencial impacto más amplio de esta información en comparación con la información financiera tradicional.

El borrador de la ISSA enfatiza la importancia de comprender los marcos y estándares de informes de sostenibilidad y la necesidad de competencias específicas en sostenibilidad y ESG. Los profesionales deben tener un entendimiento profundo de los temas de sostenibilidad relevantes para la organización y en el sector en el que opera; igualmente subraya dentro de la filosofía de su planteamiento conceptual aspectos sobre cómo formar y gestionar equipos multidisciplinarios que pueden incluir la utilización de trabajos de expertos, así como la competencia en la evaluación de la información prospectiva y los objetivos a largo plazo relacionados con la sostenibilidad. Ello supone también que los verificadores deberán valorar el impacto en el negocio de los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad.

4.3.3. Procedimientos de verificación a aplicar

El tercer apartado en el que hemos estructurado el contenido de las normas para hacer el estudio comparado hace referencia a los procedimientos a aplicar por parte del verificador. Sirva el Cuadro 13 para recoger las posiciones de las normas y sus diferencias/similitudes.

/// CUADRO 13 ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo a los Procedimientos a aplicar por el Verificador

CONCEPTOS	ISAE 3000R	Borrador ISSA 5000	COMPARACIÓN
Evaluación de riesgos	La norma muestra énfasis en la evaluación de riesgos.	Reconoce que los riesgos asociados con la información de sostenibilidad pueden ser más complejos que los relacionados con la información financiera	El borrador de la ISSA 5000 adopta un enfoque más específico y detallado para la evaluación de riesgos en el contexto de la información sobre sostenibilidad.
Materialidad	La ISAE 3000R proporciona un marco general para la aplicación de la materialidad y el juicio profesional.	Amplía significativamente el concepto de materialidad (introduce el concepto de doble materialidad) y proporciona orientación más específica sobre el ejercicio del juicio profesional en el contexto de la información sobre sostenibilidad.	El borrador de la ISSA 5000 adopta un enfoque más específico y detallado para la aplicación de la materialidad, planteando la materialidad financiera y la de impacto. De igual manera da una mayor concreción sobre el juicio profesional.
Procedimientos de verificación	Los procedimientos se basan en el juicio profesional y en la importancia de obtener evidencia suficiente y apropiada para respaldar la conclusión Los procedimientos generales son: Indagaciones, Observación, Confirmación, Recálculo, Reejecución, Procedimientos analíticos, Inspección.	Se focalizan los procedimientos de la ISAE 3000R para centrarse en la información de sostenibilidad.	El borrador de la ISSA 5000 se basa en los procedimientos generales de la ISAE 3000R, pero los adapta y expande para abordar los desafíos específicos de la verificación de la información sobre sostenibilidad.

La ISAE 3000R se focaliza en la evaluación de riesgos exigiendo a los verificadores que identifiquen y evalúen los riesgos de incorrección material en la información objeto de análisis, y diseñen procedimientos adecuados que respondan a dichos riesgos. El juicio profesional es fundamental en la aplicación de la ISAE 3000R. Se requiere que los profesionales ejerciten su juicio en áreas como: la evaluación de los riesgos de incorrección material, la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de verificación, la evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y la formación de la conclusión basada en la evidencia obtenida. El borrador de la ISSA 5000 adopta un enfoque más específico y detallado para la evaluación de riesgos en el contexto de la información sobre sostenibilidad ya que reconoce que los riesgos asociados con la información de sostenibilidad pueden ser más complejos que los relacionados con la información financiera.

Un aspecto fundamental en la evaluación de los riesgos es el concepto adoptado de materialidad. La ISAE 3000R define la materialidad como los factores que podrían influir en las decisiones de los *stakeholders*. La ISAE 3000R proporciona un marco general para la aplicación de la materialidad y el juicio profesional en los encargos de verificación. La norma enfatiza que la materialidad debe considerarse en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, y que puede variar según la naturaleza del encargo y las necesidades de información de los usuarios previstos. Un aspecto clave de la evaluación de riesgos en el Borrador de la ISSA 5000 es la consideración de la doble materialidad. Esto implica evaluar no solo los riesgos de incorrección material que podrían influir en las decisiones de los usuarios de la información (materialidad financiera), sino también los riesgos e impactos que la organización tiene en la economía, el medio ambiente y la sociedad (materialidad de impacto).

En cuanto los procedimientos de verificación la ISAE 3000R se basan en el juicio profesional del verificador y se diseñan en respuesta a los riesgos evaluados. No obstante, ofrece un enfoque flexible reconociendo la diversidad de encargos que puede cubrir. La norma enfatiza la importancia de obtener evidencia suficiente y apropiada para respaldar la conclusión del verificador. También proporciona orientación sobre cómo adaptar estos procedimientos para encargos con alcance razonable y limitado. Concretamente habla de los siguientes procedimientos de verificación generales: Indagaciones, Observación, Confirmación, Recálculo, Reejecución, Procedimientos analíticos e Inspección. El borrador de la ISSA 5000 se basa en los procedimientos generales de la ISAE 3000R, pero los desarrolla en determinados aspectos. El borrador de la ISSA 5000 también proporciona orientación sobre cómo aplicar el escepticismo profesional en el contexto de la verificación de la sostenibilidad. Algunos procedimientos específicos incluyen: Evaluación de la materialidad de los temas de sostenibilidad, Verificación de métricas de sostenibilidad, Evaluación de la información prospectiva y la Verificación de la cadena de valor.

4.3.4. Informes de verificación

El cuarto apartado en el que hemos estructurado el análisis comparado de ambas normas hace referencia a los informes de verificación. Sirva el Cuadro 14 para recoger las posiciones de las normas y sus diferencias/similitudes.

/// CUADRO 14 ISAE 3000R y Borrador ISSA 5000 en lo relativo al Informe de Verificación

CONCEPTOS	ISAE 3000R	Borrador ISSA 5000	COMPARACIÓN
Alcance del informe	Limitado y razonable	Limitado y razonable	Coinciden
Informe	El informe resalta los apartados que debe contener el informe: título, destinatario, nivel de seguridad, criterios aplicables, una declaración de que el encargo se realizó de acuerdo con la ISAE 3000R, una declaración de que el verificador aplica requerimientos profesionales y que cumple con los requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA, y una descripción informativa del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente y la conclusión.	Añade a lo señalado por la ISAE 3000R elementos específicos relacionados con la información sobre sostenibilidad, como: más detalle del alcance del encargo, explicación de la materialidad, descripción de las limitaciones inherentes específicas relacionadas con la medición y evaluación de la información sobre sostenibilidad, detalles sobre la competencia y experiencia del equipo de encargo en temas de sostenibilidad, descripción más detallada de los procedimientos realizados en áreas complejas, una declaración sobre la adherencia de la organización a los marcos de informes de sostenibilidad relevantes.	El borrador de la ISSA 5000 se basa en los requisitos de informes de la ISAE 3000R, pero añade elementos específicos relacionados con la información sobre sostenibilidad.
Conclusión	La norma contempla que se exprese una conclusión.	La norma contempla que se exprese una conclusión.	Coinciden

La ISAE 3000R establece que el informe de verificación debe incluir: a) Un título que indique claramente que es un informe de verificación independiente, b) Un destinatario, c) descripción del nivel de seguridad obtenido, la información objeto de análisis y, cuando corresponda, la materia subyacente objeto de análisis, d) Identificación de los criterios aplicables, e) Cuando sea apropiado, una descripción de cualquier limitación inherente significativa asociada con la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis contra los criterios aplicables, f) Una declaración de que la parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis, g) Una declaración de que el encargo se realizó de acuerdo con la ISAE 3000R, h) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1, u otros requerimientos profesionales, o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1, i) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple con los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA, u otros requerimientos profesionales, o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias, que son al menos igual de exigentes, j) Una descripción informativa del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente, y k) La conclusión del profesional ejerciente. La norma también proporciona orientación sobre cómo formular conclusiones para encargos de seguridad razonable y limitada, y cómo manejar las conclusiones modificadas. El borrador de la ISSA 5000 se basa en los requisitos de informes de la ISAE 3000R, pero añade elementos específicos relacionados con la información sobre sostenibilidad. Algunos elementos adicionales incluyen: a) Una descripción más detallada del alcance del encargo, incluyendo qué aspectos de la información sobre sostenibilidad fueron cubiertos y cuáles no, b) Una explicación de la materialidad en el contexto de la sostenibilidad, incluyendo cómo se consideró la doble materialidad (financiera y de impacto), c) Una descripción de las limitaciones inherentes específicas relacionadas con la medición y evaluación de la información sobre sostenibilidad, d) Detalles sobre la competencia y experiencia del equipo de encargo en temas de sostenibilidad, e) Una descripción más detallada de los procedimientos realizados, especialmente en áreas complejas como la verificación de emisiones de gases de efecto invernadero o la

evaluación de objetivos a largo plazo, f) Cuando sea relevante, información sobre cómo se manejó la incertidumbre en las estimaciones y proyecciones relacionadas con la sostenibilidad, g) Una declaración sobre la adherencia de la organización a los marcos de informes de sostenibilidad relevantes, h) Cuando sea apropiado, observaciones o recomendaciones sobre los sistemas y procesos de la organización para la gestión y el informe de información sobre sostenibilidad, y i) El borrador de la ISSA también proporciona orientación sobre cómo comunicar los hallazgos de manera que sean útiles para una amplia gama de usuarios, reconociendo que los informes de sostenibilidad a menudo tienen una audiencia más diversa que los informes financieros tradicionales.

Existen similitudes y diferencias significativas en ambas normas. En cuanto a las similitudes destaca el enfoque basado en riesgos, la importancia del juicio profesional, la importancia de la ética y la propia estructura del proceso de verificación. Por su parte también se detectan algunas diferencias significativas, entre las que destacamos que el borrador de la ISSA 5000 analiza la información de sostenibilidad prospectiva, requiere divulgaciones adicionales específicas de sostenibilidad en los informes de verificación y plantea el análisis de la doble materialidad.

5 Conclusiones

Para terminar este informe, recogemos a continuación diez conclusiones que recogen los puntos fundamentales desarrollados y analizados en las páginas anteriores:

1. Europa ha vivido varios momentos importantes respecto a la verificación de la información de sostenibilidad. Destacan las publicaciones de las Directiva 2014/95/UE y 2022/2464/UE. En dichas Directivas, la verificación de la información de sostenibilidad se presenta como una garantía de la misma, cuando se lleva a cabo por un prestador de servicios independiente.
2. El proceso de transposición de la Directiva 2014/95/UE fue desigual en los estados miembros en relación con la verificación ya que solamente España, Francia e Italia instauraron la obligación de que la información de sostenibilidad estuviera verificada. Ello supone que la mayoría de los estados miembros dejaron la verificación como voluntaria, lo que supone que la decisión de verificar ha recaído sobre las empresas y no sobre las normas que la regulan.
3. Un análisis de los comportamientos seguidos en algunos Estados miembros (Alemania, España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal) tras la adaptación a la Directiva 2014/95/UE nos ha permitido sacar conclusiones, distinguiendo entre el caso de que la verificación fuera obligatoria o voluntaria. Para ello hemos analizado 916 empresas cotizadas en las distintas Bolsas de Valores de los países en el período 2018-2023, lo que supone que el número de observaciones estudiadas ha sido de 5.496:
 - Existe una tendencia al alza en la verificación en el período estudiado pasando del 48,03% de las empresas en 2018 al 66,48% en 2023.
 - Alemania es el país en el que más empresas verifican (45,67%) entre los países de la muestra en los que la verificación es voluntaria.
 - Los sectores económicos de Materiales Básicos, de Servicios Públicos y de Energía son los que más verifican con porcentajes superiores al 70%.
 - Los auditores son los que más presencia tienen como verificadores en el mercado. Las Big4 ostentan la mayor participación. PwC ocupa una posición muy relevante sobre el total de la muestra en los sectores de Servicios Públicos y de Servicios Financieros.
4. Un análisis de las adaptaciones de la Directiva 2014/95/UE en las empresas que componen los principales índices bursátiles en Alemania, España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal (DAX-40, IBEX-35, CAC-40, FTSE MIB, AEX-25 y PSI) señala que:
 - Francia lidera el porcentaje de informes verificados y Países Bajos muestra el porcentaje más bajo. No obstante, destaca el hecho de que en Alemania, a pesar de ser voluntaria la verificación, el 94,02% de los informes están verificados.
 - Los Big 4 ocupan las posiciones top en el mercado de verificación. En 2023, EY ocupa la primera posición de Portugal; Italia mantiene en primera posición a EY y PwC, mientras que en España y Países Bajos la ocupa KPMG. En Francia, PwC ocupa el primer lugar y en Italia la posición está compartida por EY y PwC.
 - Los informes de verificación van dirigidos principalmente a los accionistas y al consejo de administración.
 - Las normas de verificación más utilizadas son la ISAE3000R en combinación con guías locales en España, Francia y Portugal, mientras que en Alemania, Italia y Países Bajos es la ISAE 3000R.

- El alcance del informe de verificación es mayoritariamente limitado. Destaca el hecho de que Francia posee el 68,42% de informes de alcance limitado y el 29,39% de informes híbridos o mixtos (Limitado + Razonable), tal y como ha quedado expuesto en el apartado 2.3.4. Se observan porcentajes inferiores al 10% de informes híbridos en Alemania, España, Países Bajos y Portugal.
 - El proveedor del servicio de verificación es mayoritariamente mujer en Alemania y Francia.
5. La Directiva 2022/2464/UE, a fecha de 31 de julio de 2024, se ha transpuesto por Francia, República Checa, Dinamarca, Irlanda, Rumanía, Eslovaquia, Suecia y Hungría. El proceso queda pendiente del resto de adaptaciones de los estados miembros y de la forma en la que las empresas hacen frente a estas exigencias comunitarias.
6. El borrador de norma ISSA 5000, publicado por el IAASB, abrió un período de consultas hasta diciembre de 2023, con 27 preguntas. De los comentarios recibidos el 37,06% fueron de colegios profesionales, siendo éste el colectivo de *stakeholders* que ha sido más activo.
7. Del análisis de los comentarios recibidos al borrador de la ISSA 5000 destacamos los siguientes puntos:
- En cuanto a las definiciones propuestas por el borrador de la ISSA 5000 vinculadas a la información sobre sostenibilidad y a sus términos, se observa una preocupación por una mayor claridad de los términos que la definen y que son fundamentales para su comprensión. Todo ello debe entenderse enmarcado por la necesidad de que no exista confusiones entre los *stakeholders*. Algunos comentarios plantean la necesidad de alineación con otros estándares y la colaboración con otras organizaciones. Se comenta también la importancia de contar con más ejemplos prácticos que permitan evitar diferentes interpretaciones.
 - Respecto al alcance de la verificación, los comentarios señalan con bastante unanimidad la importancia de que existan mayores indicaciones y ejemplos que permitan definir claramente la verificación de alcance limitado y la de alcance razonable.
 - Respecto al proveedor del servicio de verificación, se apuntan una serie de cuestiones que tienen que ver con la necesidad de que el verificador pueda realizar su trabajo de forma adecuada. Entre ellas, destacan: la importancia de ofrecer una mayor información del servicio requerido, la importancia de la evaluación de riesgos, una clara distinción de las responsabilidades de la gerencia y la definición de la aceptación del encargo.
 - La importancia de la materialidad también está presente en una de las preguntas formuladas por el IAASB en el período de exposición pública. En este sentido, los comentarios señalan: aclarar los términos, determinación de la materialidad, aclarar si la materialidad se utiliza para definir el contenido del informe o el alcance de la verificación, precisiones respecto a la doble materialidad y poder contar con más ejemplos ilustrativos.
 - A la hora de solicitar un trabajo de experto externo al verificador, los comentarios vuelven a insistir en la necesidad de ejemplos que ayuden a aplicar la norma adecuadamente. También se señala la necesidad de alinear el uso de expertos con las normas internacionales de auditoría. Por otra parte, un tema muy relevante es la preocupación sobre la capacidad del proveedor del servicio de verificación para cubrir toda la cadena de valor.
 - Otra pregunta muy interesante es la que hace referencia a si el borrador de la norma cubrirá las expectativas de los *stakeholders*. Los comentarios resaltan la necesidad de mejorar la claridad, la consistencia y la educación alrededor de los informes de verificación, así como la comprensibilidad de los informes.
8. La comparación de la norma ISAE3000R y la ISSA 5000 permite resaltar algunas ideas:
- Conocemos la aplicación práctica de la ISAE 3000R pero, dado que no está publicado el texto definitivo de la ISSA 5000, a fecha de entrega de este informe nos queda pendiente conocer su impacto, aplicación y consecuencias.

- La estructura de ambas normas es similar, aunque el borrador de ISSA 5000 tiene más detalle de secciones. Ambas pretenden proporcionar un marco para la verificación de la información de sostenibilidad (aunque la ISSA 5000 también contempla la naturaleza prospectiva de la información de sostenibilidad e incorpora cuestiones más específicas vinculadas con la sostenibilidad).
 - Mientras que la ISAE3000R plantea un marco general para encargos de verificación, el borrador de ISSA 5000 se centra en verificación de la información de sostenibilidad.
 - Ambas normas resaltan la importancia del juicio profesional aunque el borrador de la ISSA 5000 tiene un enfoque más holístico y proporciona mayor concreción sobre el juicio profesional.
 - El verificador del servicio debe tener las competencias necesarias, remarcadas en competencias específicas en ESG en el borrador de ISSA 5000, mientras que en la ISAE3000R se plantean competencias generales en verificación.
 - En ambas normas el verificador debe seguir los principios éticos del Código de ética del IESBA, aunque el borrador de la ISSA 5000 aborda algunos desafíos éticos vinculados a la sostenibilidad.
 - Ambas normas señalan la necesidad de un enfoque basado en la evaluación de riesgos.
 - El borrador de ISSA 5000 ofrece procedimientos más específicos para la verificación de la información de sostenibilidad (en la ISAE 3000R son más generales).
 - El borrador de ISSA 5000 muestra más preocupación en la evaluación, sobre la cadena de valor de la empresa, de los impactos de sostenibilidad.
 - Aunque ambas normas proporcionan un marco general de aplicación de la materialidad, el borrador ISSA 5000 plantea el tema de la doble materialidad, planteando la materialidad financiera y de impacto, mientras que la ISAE3000R plantea un enfoque de la materialidad más tradicional.
 - Los procedimientos de verificación coinciden en ambas normas, aunque con detalle mayor en el borrador ISSA 5000 para la verificación de la información de sostenibilidad.
 - Ambas normas coinciden en que el alcance de la verificación es limitado y razonable.
 - La estructura del informe de verificación está en línea, aunque el borrador de ISSA 5000 añade elementos relacionados con divulgaciones específicas de la información sobre sostenibilidad.
9. Todo lo anterior nos lleva a hacer alguna consideración adicional:
- Estamos en momentos de cambios significativos y se requiere afrontarlos con seguridad. Por ello, hay que trabajar en ver ejemplos prácticos que ayuden a los profesionales a afrontar el reto que hay encima de la mesa.
 - Previsiblemente la verificación va a ir más allá de una exigencia normativa, y empresas no contempladas en la legislación sometan su información de sostenibilidad a verificación con el objetivo de mejorar su credibilidad informativa.
 - La definición de los equipos de verificación y la colaboración interdisciplinar hay que incorporarla, sin temblar, dentro de los procesos de verificación.
 - La formación continua de los equipos de verificación en temas relacionados con la sostenibilidad es primordial.
 - En todo el proceso debemos tener en cuenta una cuestión que es fundamental, y es cubrir las expectativas de los *stakeholders*.
10. Por último, resaltar que las empresas deben ser conscientes de la importancia de la verificación y de que con ella se muestra el verdadero compromiso de las organizaciones con la sostenibilidad.

6 Referencias

AccountAbility (2020). AA1000 Assurance Standard v3. AccountAbility.

Directiva 2022/2464/UE del parlamento europeo y del consejo de 14 de diciembre de 2022 por la que se modifican el Reglamento (UE) n.º 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas.

Directiva 2014/95/UE del parlamento europeo y del consejo de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.

ICJCE (2019). Guía de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera. Instituto de Censores Jurados de España.

IFAC (2021). ISAE 3000 (revised) in sustainability assurance engagements. IFAC. Disponible en: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Using-ISA-3000-in-sustainability-assurance-engagements.pdf> (acceso 04/06/2024).

IFAC/AICPA/CIMA (2024). The state of play. Sustainability Disclosure & Assurance. 2019-2022 trends & Analysis.

International Auditing and Assurance Standards Board (2023). General Requirements for Sustainability Assurance Engagements, Proposed ISSA 5000, IAASB.

International Auditing and Assurance Standards Board (2024). Comment letter relating to the IAASB's proposed ISSA 5000 (ED 5000).

Reglamento (UE) n.º 537/2014 del parlamento europeo y del consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

7 Anexo

A continuación, se analizarán las respuestas a las preguntas que aparecen en los Cuadros del epígrafe 4.2.

Pregunta N.º 5: ¿Apoya las definiciones de información sobre sostenibilidad y asuntos de sostenibilidad del borrador?

Si, con comentarios

- Las definiciones de información y asuntos de sostenibilidad deberían alinearse con las definiciones del *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) y otros marcos como del *International Sustainability Standards Board* (ISSB) y del *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS). Esto ayudaría a garantizar una terminología estandarizada y facilitaría la adopción global del estándar.
- Se sugiere que la definición de "asuntos de sostenibilidad" incluya explícitamente la gobernanza, además de los aspectos ambientales y sociales, para alinearse mejor con los marcos de reporte generalmente aceptados.
- Se cuestiona la necesidad de diferenciar entre "asuntos de sostenibilidad" e "información de sostenibilidad", sugiriendo que los términos podrían fusionarse para simplificar el estándar.
- Se sugiere que se proporcionen ejemplos prácticos para mejorar la comprensión de estas definiciones.
- Hay recomendaciones para incluir temas específicos como la economía circular y la resiliencia de recursos en los ejemplos proporcionados en el estándar.
- Se solicita mayor claridad sobre qué se entiende por "asuntos culturales" en la definición de asuntos de sostenibilidad. También se sugiere que los ejemplos proporcionados se categoricen para facilitar la comprensión.
- Se recomienda eliminar referencias a otros estándares de la IAASB en las definiciones para mantener la naturaleza independiente del borrador de la ISSA 5000.
- Algunos comentarios sugieren el uso de términos consistentes y conocidos, como "ESG" (*Environmental, Social, Governance*), en lugar de introducir nuevas terminologías que podrían causar confusión.
- Se enfatiza la necesidad de proporcionar ejemplos prácticos y directrices claras para ayudar a los profesionales a aplicar el estándar de manera efectiva, especialmente en la distinción entre información financiera y no financiera.
- Se sugiere que la definición de materialidad en los compromisos de verificación de sostenibilidad incluya una evaluación cualitativa, considerando la naturaleza del sector y los indicadores relevantes para la entidad.
- Preocupación sobre el amplio alcance de los asuntos de sostenibilidad, sugiriendo que podría ser útil proporcionar ejemplos de temas que no son considerados asuntos de sostenibilidad.

No, con comentarios

Los comentarios se resumen a continuación:

- Se sugiere que el borrador de la ISSA 5000 no debería crear nuevas definiciones de información y asuntos de sostenibilidad, sino utilizar las ya establecidas por el *International Sustainability Standards Board* (ISSB), el *Global Reporting Initiative* (GRI) y la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD).
- Propone eliminar la mención a "asuntos culturales"; considerándolos como parte de los asuntos sociales.
- Mejorar la definición de "información de sostenibilidad" para mayor claridad.
- Sugiere que IAASB colabore estrechamente con el *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) para alinear las definiciones y evitar confusiones en el mercado.
- Sugiere que usar "asuntos de sostenibilidad" para referirse a riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad podría causar confusión.
- Propone distinguir claramente entre el desarrollo sostenible y los asuntos relacionados con la sostenibilidad que afectan a la organización.

Si/No, con comentarios

Los comentarios más destacados son los siguientes:

- La definición de "información de sostenibilidad" es considerada demasiado amplia y susceptible a interpretaciones diversas en la práctica.
- Se sugiere que se proporcionen ejemplos concretos que cubran diferentes escenarios para mejorar la claridad y evitar malentendidos.
- Se menciona que una entidad que informa según un marco de cumplimiento puede reportar información que no tenga las características de "información de sostenibilidad" según la definición actual.
- Se recomienda una mayor elaboración sobre la inclusión de "asuntos culturales" dentro de la definición de "asuntos de sostenibilidad".

Pregunta N.º 6: ¿Está clara la relación entre las cuestiones de sostenibilidad, la información sobre sostenibilidad y la información a revelar?

Si, con comentarios

- Se indica que la relación entre los términos es generalmente clara, pero hay áreas que podrían mejorarse.
- Los diagramas son útiles para entender la relación entre los términos, pero algunos sugieren que estos elementos deberían integrarse en el estándar principal para darles más prominencia.
- El término "*disclosure*" podría generar confusión debido a su uso común en inglés y en el contexto de auditorías financieras. Se sugieren términos alternativos, como "*metric*" del estándar del *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB), para evitar esta confusión.
- Más ejemplos prácticos que ilustren la conexión entre los términos en diferentes proyectos de compromiso de sostenibilidad.
- Alineación con otros marcos internacionales de reporte de sostenibilidad, como los estándares del ESRS y del ISSB, para mejorar la interoperabilidad y evitar confusiones.
- Mejoras específicas en la redacción para aumentar la claridad de los términos y su relación.
- Se sugieren revisiones en la definición de "*sustainability matters*" para mejorar su comprensión y evitar malentendidos.

- Aclarar cómo aplicar el concepto de doble materialidad es esencial para la relevancia y aplicabilidad del borrador de la ISSA 5000. La guía adicional en este ámbito puede ayudar a los proveedores del servicio de verificación a evaluar mejor la información de sostenibilidad.

No, con comentarios

Los comentarios se resumen como sigue:

- Los términos "*sustainability information*" y "*disclosures*" están definidos en la ISSA 5000 propuesta, lo cual es un punto positivo, ya que muestra que los usuarios han identificado las definiciones proporcionadas.
- Existe confusión sobre cuándo y cómo utilizar cada término. Esta confusión puede influir en la planificación, evaluación y respuestas a los riesgos, lo cual es importante para la correcta aplicación del estándar.
- La solicitud de material adicional de aplicación o ejemplos prácticos es una sugerencia constructiva que podría ayudar a mitigar estas inconsistencias y clarificar el uso de los términos.

Si/No, con comentarios

Análisis general de los comentarios:

- Proporcionar más ejemplos prácticos.
- Revisar la relación entre los asuntos de sostenibilidad, la información de sostenibilidad y las divulgaciones en una variedad de posibles compromisos de sostenibilidad.

Pregunta N.º 7: ¿Proporciona el borrador de la ISSA 5000 una base adecuada para la realización de encargos tanto de verificación limitada como de verificación razonable, abordando y diferenciando adecuadamente el esfuerzo de trabajo entre verificación limitada y razonable para los elementos relevantes del encargo de verificación?

Si, con comentarios

En resumen, los comentarios recibidos son los siguientes:

- Apoyo a la diferenciación de requisitos entre verificación razonable y limitado.
- Reconocimiento de la necesidad de un juicio profesional en la verificación limitada.
- Reconocimiento de la necesidad de una guía continua para diferenciar información de sostenibilidad sujeta a verificación.
- Necesidad específica de mayor claridad o ejemplos prácticos.
- Solicitud de mayor diferenciación entre verificación limitada y razonable, especialmente en procedimientos elementales y análisis de materialidad.
- Necesidad de detalles específicos sobre qué información está sujeta a verificación.
- Necesidad de una mayor revisión y clarificación de los procedimientos sugeridos para la verificación limitada.

No, con comentarios

Los comentarios se resumen como sigue:

- Falta de descripción del esfuerzo de trabajo. La norma debe diferenciar claramente los requisitos de esfuerzo de trabajo entre la verificación limitada y la razonable.
- La cantidad de esfuerzo de trabajo propuesta para la verificación limitada, en relación con los controles internos, es inconsistente con otros requisitos de la IAASB.

- Se recomienda tener secciones o estándares separados para la verificación limitada y razonable, con la orientación apropiada.
- El borrador de la ISSA 5000 debe mostrar una diferencia clara en el esfuerzo de trabajo para justificar la transición de la verificación limitada a la razonable.
- Se necesita más orientación práctica para demostrar las diferencias en la documentación y la evidencia necesaria para cada tipo de verificación.
- Los requisitos para emitir un informe con verificación limitada y razonable deben ser más claros.

Si/No, con comentarios

A continuación, se presenta un análisis detallado de las respuestas:

- La norma debe ser agnóstica en cuanto a la profesión, se debe comprender claramente la diferenciación en el esfuerzo de trabajo entre la verificación limitada y razonable.
- Se sugiere proporcionar más orientación sobre los procedimientos mínimos necesarios bajo una verificación limitada.
- La cantidad de esfuerzo de trabajo depende del tipo de cliente y la competencia del profesional de auditoría, más que de una relación generalizada entre los dos tipos de verificación.
- Se recomienda definir con mayor precisión el esfuerzo de trabajo para la "verificación limitada", mejoraría significativamente la consistencia y claridad de los compromisos de verificación limitada.

Pregunta N.º 8: ¿Es el borrador suficientemente claro sobre la responsabilidad del profesional ejerciente de obtener un conocimiento preliminar sobre la información de sostenibilidad que se espera comunicar y el alcance del encargo de verificación propuesto?

Si, con comentarios

A continuación, se presenta un resumen de los temas principales abordados en las respuestas:

- No se define claramente cuáles son las precondiciones necesarias para aceptar un compromiso de verificación.
- La necesidad de mayor orientación sobre la extensión del conocimiento preliminar que se requiere. Se sugiere que la guía debería incluir ejemplos prácticos que ilustren el conocimiento preliminar según el riesgo y el alcance del compromiso de verificación.
- Se destacó la importancia de diferenciar las responsabilidades del verificador cuando se trata de un nuevo cliente frente a un cliente recurrente.
- La importancia de evaluar el riesgo de errores materiales y la materialidad durante la fase de obtención de conocimiento preliminar y cómo abordar este aspecto, especialmente en el contexto de la sostenibilidad.
- Incluir definiciones y aclaraciones adicionales, como una definición de "conocimiento preliminar" y la inclusión de ejemplos específicos.
- Se destacó la necesidad de que el estándar reconozca la diferencia en el esfuerzo de trabajo requerido en entornos con marcos regulatorios establecidos en comparación con aquellos sin dichos marcos.
- La importancia de que la gerencia asuma la responsabilidad de las precondiciones.

No, con comentarios

Aquí se presenta un análisis detallado de las respuestas:

- Preocupaciones sobre el esfuerzo requerido en relación con las precondiciones y la claridad sobre los roles y responsabilidades.

- La importancia de establecer claramente las responsabilidades de la gerencia.
- La ubicación actual de los requisitos después de la sección de "Documentación" no es adecuada. Considerar fusionar secciones para mayor claridad.
- Incluir requisitos tanto para la verificación limitada como la razonable.
- Clarificar si el verificador debe tener al menos un borrador o una versión antigua de la evaluación de materialidad para aceptar el compromiso.
- Complementar la etapa de aceptación y continuidad con la evaluación del marco de referencia y los controles internos mínimos.

Pregunta N.º 9: ¿Aborda el borrador de forma adecuada la consideración por parte del profesional ejerciente del «proceso de materialidad» de la entidad para identificar los temas sobre los que se debe informar?

Si, con comentarios

Los puntos clave de las respuestas son:

- La importancia de que la norma ayude a los profesionales a comprender el marco de informes y su relación con el propósito racional.
- Se destaca la necesidad de claridad y de abordar posibles desafíos de escalabilidad para las PYMES.
- Aclarar si la materialidad se usa para definir el contenido del informe o el alcance de la verificación.
- Diferenciar claramente entre el "proceso de materialidad" y la "materialidad considerada por el verificador".
- Diferenciar entre la materialidad y la doble materialidad.
- Proveer más ejemplos y orientación sobre la aplicación de la doble materialidad.
- Necesidad de más detalles sobre el proceso de materialidad.
- Aclarar los procedimientos que el verificador debe seguir para evaluar el proceso de materialidad de la entidad.
- Proporcionar orientación detallada sobre la identificación de objetivos de sostenibilidad y riesgos, y considerar las necesidades de los usuarios.
- Necesidad de educación y pruebas adicionales en esta área.

No, con comentarios

A continuación, se analizan los puntos clave mencionados en las respuestas:

- El estándar no especifica suficientemente cómo el verificador debe evaluar el proceso de materialidad de la entidad, lo cual es importante para verificar que toda la información material esté incluida en los informes de sostenibilidad.
- Se propone que el verificador obtenga una comprensión detallada del proceso de materialidad de la entidad como parte de la planificación tanto para los compromisos de verificación limitada como razonable.
- Confusión sobre la terminología utilizada para describir el proceso de materialidad de la entidad.
- Necesidad de más guías prácticas y ejemplos de cómo aplicar los requisitos en diferentes marcos de reporte como GRI e IFRS S1 y S2.

- Sugieren que el IAASB debería considerar el desarrollo de un estándar separado para la materialidad que aborde tanto la consideración del proceso de materialidad de la entidad como las propias consideraciones de materialidad del profesional.

Si/No, con comentarios

Los principales puntos expuestos son:

- Se necesita una guía adicional en la norma para aclarar que se deben realizar procedimientos de aseguramiento adecuados para evaluar si se han omitido temas materiales de sostenibilidad.
- El informe de verificación deberá delimitar claramente el alcance sobre el proceso de evaluación de materialidad para que los usuarios sean conscientes de esta limitación.
- Se recomienda que el IAASB investigue la experiencia de ciertas jurisdicciones, como los Países Bajos, que ya tienen una norma local de verificación de sostenibilidad y donde se proporciona verificación sobre todo el informe de sostenibilidad.

Pregunta N.º 14: Cuando el profesional ejerciente decida que es necesario utilizar el trabajo de una firma distinta a la suya, ¿es claro el borrador sobre cuándo dicha(s) firma(s) y las personas de dicha(s) firma(s) son miembros del equipo del encargo, o son «otro profesional ejerciente» y no miembros del equipo del encargo?

Si, con comentarios

Aquí se detalla un análisis de los principales puntos comentados:

- Definición clara sobre el término "otro profesional ejerciente".
- Se sugiere que el estándar aclare mejor las diferencias entre los miembros del equipo del encargo y los expertos externos.
- Se recomienda incluir más material explicativo y visualizaciones dentro del estándar para facilitar su aplicación y comprensión.
- La importancia de la supervisión directa, la dirección y la revisión por parte del equipo del encargo sobre el trabajo de otros profesionales. La falta de claridad en cómo gestionar esto puede llevar a inconsistencias.
- Se destaca la necesidad de procedimientos claros cuando el equipo del encargo no puede estar suficientemente involucrado en el trabajo de otros profesionales debido a restricciones legales o regulatorias.
- Cómo se debe referenciar el trabajo de expertos en el informe de verificación, en comparación con las prohibiciones establecidas en ISA 620.
- La coordinación con IESBA es vital, especialmente en relación con la independencia en compromisos de sostenibilidad y el uso de expertos, para evitar conflictos y asegurar la practicidad del estándar.
- El uso de múltiples términos puede generar confusión y se sugiere una revisión para asegurar que todos los términos sean utilizados de manera consistente y clara.

No, con comentarios

A continuación, se realiza un análisis de las respuestas:

- La falta de claridad puede dificultar la correcta aplicación de la norma, por lo que la recomendación es pertinente y apunta a una mejora específica.
- Se propone que las definiciones se revisen y se recomienda incluir ejemplos para mayor claridad.
- Se destaca la necesidad de orientación adicional sobre el nivel de involucramiento necesario para evaluar si es suficiente y apropiado.

Si/No, con comentarios

A continuación, se presenta un análisis detallado de las respuestas:

- Esto sugiere que la norma necesita ser más inclusiva y accesible para profesionales de diversas disciplinas.
- Se recomienda incluir más figuras visuales dentro del estándar para facilitar su aplicación y conocimiento.
- La inclusión de una definición clara de "otros profesionales" en el borrador se considera útil para evitar confusiones.
- Se destaca la falta de claridad sobre cómo el profesional líder del compromiso puede estar suficientemente involucrado en todo el proceso de verificación (es decir, dirección, supervisión y revisión) del trabajo de otros profesionales.
- Se recomienda que la norma sea más explícita en cuanto al estado y los requisitos relevantes de los profesionales.
- Se podrían aprovechar las normas existentes como la ISA 600 para abordar situaciones similares en el contexto de la verificación de la sostenibilidad.

Pregunta N.º 15: ¿Son claros y capaces de implementarse de manera consistente los requisitos en el borrador para utilizar el trabajo de un experto externo del profesional?

Si, con comentarios

A continuación, los temas recurrentes en las respuestas:

- Necesidad de guías claras y ejemplos prácticos.
- Directrices más específicas para evaluar la competencia y la objetividad de los expertos externos o de otros profesionales
- Dificultad para el equipo de compromiso estar suficientemente involucrado en el trabajo de otros profesionales, lo que puede llevar a inconsistencias en la evaluación.
- Uso de expertos externos debería alinearse con las normas existentes, como la ISA 620, para mantener la consistencia.
- Preocupación sobre la capacidad del proveedor de verificación de sostenibilidad para cubrir toda la cadena de valor de una entidad.
- Se necesita más formación específica y detallada, especialmente para profesionales que no están familiarizados con los estándares de financieros y contables internacionales.
- Dificultad para evaluar la independencia y la calidad del trabajo de profesionales significativamente alejados en la cadena de valor.
- Incluir la evaluación del trabajo de la función de auditoría interna en conformidad con los estándares.

No, con comentarios

Aquí se presentan los puntos principales de las respuestas:

- Los requisitos no proporcionan suficiente claridad sobre el tipo de trabajo que puede realizar un experto externo, los acuerdos necesarios entre el profesional y el experto, y las consideraciones para confiar en el trabajo de otros.
- Dificultad de interactuar y evaluar el trabajo de otro profesional o experto cuando se trabaja en la cadena de valor de la sostenibilidad, que puede incluir múltiples entidades y niveles de información.

- Dificultad de evaluar la independencia y competencia de otros profesionales, especialmente cuando estos no son contables o auditores profesionales.
- Más orientación práctica sobre cómo abordar los desafíos específicos, como la evaluación de la competencia y la independencia de los expertos, y cómo manejar las situaciones en las que la comunicación con otro profesional no es efectiva.
- Se sugiere que el IAASB proporcione ejemplos y guías no obligatorias sobre estos temas.
- Falta de claridad sobre el tipo de documentos e información que deben compartirse entre los equipos de verificación, especialmente cuando involucran tanto elementos financieros como no financieros.
- Incorporar procedimientos de evaluación del trabajo realizado por la función de auditoría interna de la entidad, y proporcionar guías adicionales.

Si/No, con comentarios

Algunos puntos destacados son:

- La necesidad de mayor claridad sobre cómo se puede utilizar la información de trabajo realizado por otros profesionales en la cadena de valor de una entidad en el compromiso de verificación.
- La falta de consistencia entre los requisitos del borrador y las normas internacionales de auditoría (ISAs) en lo que respecta al uso del trabajo de expertos externos y otros profesionales.
- La importancia de contar con responsabilidades claras para el profesional al utilizar el trabajo de un experto externo o de otro profesional.
- La necesidad de que el estándar sea completo y proporcione orientación adicional en situaciones en las que el verificador no puede estar suficientemente involucrado en el trabajo de un experto externo o de otro profesional.

Pregunta N.º 21: ¿Impulsarán los requisitos del borrador la elaboración de informes de verificación que satisfagan las necesidades de información de los usuarios?

Si, con comentarios

Los puntos clave se mencionan a continuación:

- La estructura del informe de verificación debe alinearse con los estándares existentes para facilitar la comprensión y la comparabilidad.
- Es fundamental que los informes especifiquen claramente qué información ha sido objeto de verificación, diferenciando entre verificación limitada y razonable. Esto ayudará a los usuarios a entender mejor la fiabilidad de la información presentada.
- Hay un fuerte deseo de contar con más ejemplos ilustrativos de informes de verificación, especialmente para aquellos que no son entidades cotizadas. Esto podría ayudar a los preparadores y usuarios a entender mejor las expectativas y prácticas recomendadas.
- Se ha mencionado la importancia de comunicar las limitaciones inherentes en la información de sostenibilidad, especialmente en lo que respecta a estimaciones y proyecciones. Esto es importante para evitar malentendidos por parte de los usuarios.
- Hay preocupaciones sobre la inclusión de recomendaciones en los informes, ya que esto podría confundirse con calificaciones. Se sugiere que tales recomendaciones se comuniquen directamente a la dirección en lugar de incluirse en el informe.
- Se ha destacado la necesidad de educar a los usuarios sobre las diferencias entre los tipos de verificación y la naturaleza de la información presentada. Esto podría incluir materiales educativos que aclaren los conceptos y procesos involucrados.

- Se apoya la idea de que el estándar sea escalable y flexible, permitiendo a las empresas adaptarse a sus necesidades específicas, especialmente aquellas que son nuevas en la presentación de informes de sostenibilidad.

No, con comentarios

En este caso solo hay una respuesta y solicita aclaraciones sobre quiénes son los usuarios previstos del informe de verificación.

Si/No, con comentarios

Aquí están los puntos clave:

- Mayor comprensibilidad del informe en los compromisos de verificación mixta o híbrida en el que se combinan varios tipos de alcance. Esto sugiere que existe una necesidad de mejorar la claridad y la comprensión de los informes de sostenibilidad en este contexto.
- Importancia de proporcionar transparencia sobre qué información ha sido sometida a verificación y qué información no lo ha sido.
- Se destaca la importancia de mencionar que la dirección ha sido informada de los asuntos significativos que llamaron la atención del verificador.
- Se enfatiza la necesidad de hacer referencia explícita a la norma de informes de sostenibilidad adoptada.
- Se destaca la importancia de reconocer explícitamente a los usuarios y alinear el informe de verificación con sus necesidades y expectativas únicas.
- Se sugiere que un informe de verificación completo debe examinar y resaltar áreas donde la información puede ser menos relevante para ciertas categorías de partes interesadas que no están explícitamente dirigidas por los estándares de informes elegidos.

ilc/a/c/ Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas

