Guía de Implementación de la Norma Internacional de Aseguramiento de Sostenibilidad (NIAS) 5000

IAASB
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

ENERO 2025

Por medio de acuerdos de propiedad intelectual y de nivel de servicio, la Federación Internacional de Contadores gestiona las solicitudes para traducir o reproducir contenidos del IAASB y del IESBA. Para obtener permiso para reproducir o traducir esta o cualquier otra publicación, o para obtener información sobre cuestiones de propiedad intelectual, visite Permissions.

Acerca del IAASB

Este documento fue desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

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

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board [PIOB]), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Stakeholder Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones.

CONTENIDO

Página

A. INTRODUCCIÓN 6
Finalidad y autoridad de esta guía 6
El ecosistema de reporte de sostenibilidad 7
Entendiendo la NIAS 5000 9
Uso de esta guía 14
B. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES Y CONCEPTOS 17
Asuntos de sostenibilidad, criterios e información de sostenibilidad 17
Seguridad razonable y limitada 22
Escepticismo profesional y juicio profesional 26
Gestión de la calidad en la firma 32
Gestión de la calidad en el encargo 34
Evidencia 44
Materialidad 49
Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias 51
Documentación 53
C. ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DEL ENCARGO, INCLUIDAS LAS CONDICIONES PREVIAS PARA EL ASEGURAMIENTO 54
La base para la aceptación y continuidad de un encargo 54
Determinar si se cumplirán los requerimientos de ética aplicables 55
Competencia y capacidades adecuadas de quienes realizan el encargo 55
Condiciones previas para un encargo de aseguramiento 59
Respuesta cuando no están presentes las condiciones previas 74
D. ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DE SOSTENIBILIDAD DE GRUPOS, CADENA DE VALOR Y UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS 77
Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de grupos y perímetro de reporte 77
Cadena de valor 80
Componentes, componentes del grupo y componentes de la cadena de valor 81
Uso del trabajo de otros – Generalidades 85
Uso del trabajo de otro profesional 85
Uso del trabajo de un experto del profesional 91
E. Planificación 97
Estrategia y planificación general 97
Estrategia y planificación general – Encargos de Grupos 97
Materialidad 100

F. IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DEL RIESGO 115
La finalidad de los procedimientos de evaluación del riesgo 115
Entendimiento de los asuntos de sostenibilidad y la información sobre sostenibilidad 118
Determinación de la adecuación de los criterios aplicables 120
Entendimiento de las políticas de reporte de la entidad 128
Entendimiento de la entidad y su entorno y el marco legal y regulatorio 130
Entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad 131
Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material 155
G. RESPUESTAS A LOS RIESGOS EVALUADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL 162
Consideraciones generales al responder a los riesgos de incorrección material 162
Respuestas generales 163
Procedimientos en respuesta a riesgos de incorrección material a nivel de las revelaciones (seguridad limitada) o a nivel de las aseveraciones de las revelaciones (seguridad razonable) 165
Revisión de la evaluación de riesgos en un encargo de seguridad razonable o determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada 176
H. CONCLUSIÓN E INFORME 179
La responsabilidad del profesional de formular una conclusión de aseguramiento 179
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida 181
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas 183
Conclusión 185
La estructura y contenido del informe de aseguramiento 186
Limitaciones inherentes 191
Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos 194
Otra información 195
ANEXO 1 197
ANEXO 2 202

A. INTRODUCCIÓN

Cuestiones abordadas en esta Parte:

- Finalidad y autoridad de esta guía
- El ecosistema del reporte de sostenibilidad
- ¿Qué es un encargo de aseguramiento de sostenibilidad?
- Entendiendo la NIAS 5000
- Uso de esta guía

Finalidad y autoridad de esta guía

¿Por qué utilizar esta Guía?

1. Esta Guía proporciona orientación práctica no autorizada destinada para ayudar a los profesionales a llevar a cabo encargos de aseguramiento de conformidad con la Norma Internacional de Aseguramiento de la Sostenibilidad™ (NIAS) 5000, *Requerimientos generales para los encargos de aseguramiento de sostenibilidad* (NIAS 5000). La NIAS 5000 aborda los encargos de aseguramiento de la información de sostenibilidad reportada por entidades de todos los tamaños y complejidades, preparada bajo cualquier marco adecuado u otros criterios. Esta Guía abarca los conceptos fundamentales de la NIAS 5000 y la ejecución del encargo de aseguramiento, desde la aceptación y la continuidad hasta la presentación de informes. Proporciona una explicación más detallada de los conceptos y las responsabilidades del profesional. También se analizan los principios clave y, en su caso, la interacción entre los requerimientos y los desafíos que los profesionales encuentran en la práctica cuando realizan un encargo de aseguramiento de sostenibilidad. El IAASB identificó estos desafíos específicos por medio de actividades de divulgación, participación directa de las partes interesadas, respuestas al borrador en fase de consulta y deliberaciones del Consejo.

2. La NIAS 5000 es el pronunciamiento autorizado del IAASB que rige los encargos de aseguramiento de la información de sostenibilidad; se aplica a todos los encargos de aseguramiento sobre información de sostenibilidad, incluidos todos los tipos de información de sostenibilidad, independientemente de cómo se presente esa información. Debido a que esta Guía no tiene carácter de autoridad, no introduce requerimientos adicionales a los establecidos en la NIAS 5000 ni anula o modifica ninguno de los requerimientos o la guía de aplicación de la NIAS 5000. Al explicar los principios y requerimientos de la NIAS 5000, la Guía supone que los profesionales conocen su texto completo. No hay ningún requerimiento para consultar esta Guía al realizar un encargo de aseguramiento de sostenibilidad; además, no es un texto exhaustivo y, por lo tanto, no aborda todos los aspectos de la realización de un encargo de aseguramiento de sostenibilidad.

¿Quién puede utilizar esta Guía?

3. Esta Guía está dirigida a profesionales de aseguramiento que realizan encargos de aseguramiento de sostenibilidad de conformidad con la NIAS 5000. La norma y la Guía están diseñadas para ser independientes del profesional, es decir, pueden ser utilizadas por cualquier profesional de aseguramiento, sea contador o no, o trabaje en el sector privado o público, siempre que cumpla con los requerimientos de ética y de gestión de la calidad de la NIAS 5000.

4. La Guía también puede ayudar a otras partes en un encargo de aseguramiento de sostenibilidad a comprender aspectos de esos encargos, tal como los preparadores de información de sostenibilidad, los usuarios de los reportes de sostenibilidad de las entidades o los responsables de formular políticas y los reguladores (por ejemplo, los reguladores del mercado y los reguladores de auditoría y aseguramiento o los organismos de supervisión), aunque la Guía no se ha desarrollado teniendo en cuenta las necesidades específicas de esas partes.

El ecosistema del reporte de sostenibilidad

5. Un ecosistema del reporte de sostenibilidad es un panorama dinámico y en evolución que involucra a diversas partes interesadas, incluidos inversores, formuladores de políticas, reguladores y la sociedad, que pueden ser los usuarios previstos de la información de sostenibilidad o estar representados por esos usuarios. Este ecosistema está diseñado para facilitar la revelación de información de sostenibilidad relevante y confiable para fundamentar la toma de decisiones de los usuarios previstos.

NIAS 5000 Párrafos A36-A38

6. Un ecosistema del reporte de sostenibilidad sólido y confiable que proporcione información de sostenibilidad relevante a las necesidades de información de los usuarios previstos, en el que esos usuarios puedan tener confianza, requiere tres elementos fundamentales:

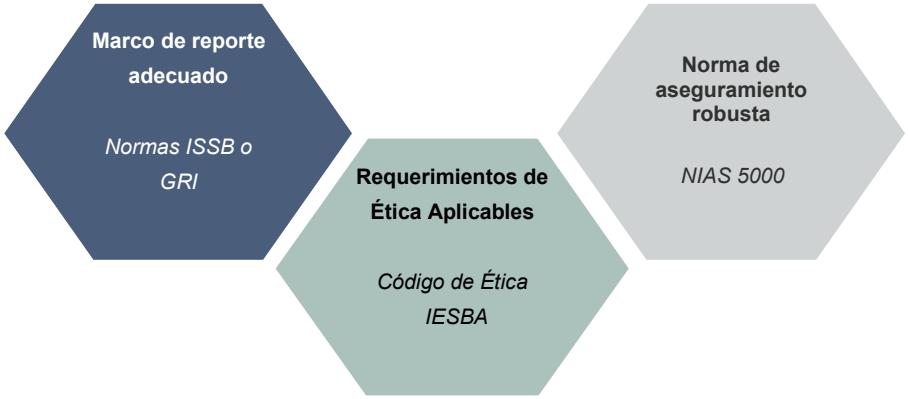
   (a) Un marco adecuado para la elaboración y presentación de reportes de sostenibilidad, que satisfaga las necesidades de los usuarios previstos (o, en ausencia de un marco, otros criterios adecuados);

   (b) Normas de aseguramiento de sostenibilidad robustas, desarrolladas mediante un debido proceso transparente y respaldadas por requerimientos de gestión de la calidad; y

   (c) Requisitos de ética relevantes que debe aplicar el profesional de aseguramiento al llevar a cabo el encargo de aseguramiento y los profesionales de la contabilidad u otras personas que preparen la información de sostenibilidad que se debe informar.

Diagrama A.1 – Elementos de un ecosistema de reporte de sostenibilidad sólido y confiable

Ejemplo: Un ecosistema de reporte de sostenibilidad sólido y confiable



¿Qué es un encargo de aseguramiento de sostenibilidad?

7. Un encargo de aseguramiento de sostenibilidad es un encargo en el cual un profesional busca obtener evidencia suficiente y adecuada para expresar una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos, distintos de la parte responsable, sobre la información de sostenibilidad, que es el resultado de la medición o evaluación de los asuntos de sostenibilidad (materia subyacente) frente a criterios (cualquier marco adecuado u otros criterios). La NIAS 5000 asume que la parte responsable es a menudo la parte contratante, ya que generalmente la administración o los responsables del gobierno de la entidad son responsables de preparar la información de sostenibilidad.

8. Los elementos de un encargo de aseguramiento según lo establecido en el Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento son:

   (a) Una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe;

   (b) Una materia subyacente objeto de análisis adecuada;

   (c) Criterios adecuados;

   (d) Evidencia suficiente y adecuada; y

   (e) Un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de aseguramiento razonable o de seguridad limitada.

9. Bajo la NIA 5000 no se permiten encargos que no cumplan todos los elementos de un encargo de aseguramiento. Por ejemplo, los encargos de consultoría o las evaluaciones de preparación no suelen tener un usuario previsto distinto de la parte responsable, y podrían no recopilar evidencia suficiente y adecuada para sustentar una conclusión de aseguramiento ni proporcionar un informe de seguridad razonable o limitada. No obstante, estos encargos pueden ser muy valiosos para la entidad, por ejemplo, al asesorarla en el desarrollo de un sistema adecuado de control interno que respalde la preparación de la información de sostenibilidad que se debe reportar o para ayudarla a prepararse para un encargo de aseguramiento que se realizará sobre esa información en el futuro.

Entendiendo la NIAS 5000

¿Qué aborda la NIAS 5000?

10. La NIAS 5000 aborda los encargos de aseguramiento sobre información de sostenibilidad, ya sea que esa información comprenda toda la información de sostenibilidad reportada por una entidad, parte de la información de sostenibilidad reportada, o información reportada sobre temas específicos (por ejemplo, solo agua y aguas residuales) o aspectos de temas (por ejemplo, solo la estrategia de una entidad para gestionar los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad). Véase la Parte B-*Principios y conceptos fundamentales* para obtener una explicación más detallada de los temas y aspectos de los temas.

11. La NIAS 5000 aplica a todos los encargos de aseguramiento de sostenibilidad, independientemente de cómo se presente la información sobre sostenibilidad. Puede presentarse como parte del informe anual de la entidad o en un reporte o estado independiente. En un informe anual, por ejemplo, puede presentarse como un reporte de sostenibilidad independiente o incluirse como parte del informe de la gestión. La información sobre sostenibilidad también puede incluirse en el reporte integrado de la entidad. La NIAS 5000 también es aplicable a los encargos de aseguramiento sobre declaraciones de Gases de Efecto Invernadero (GEI), contemplados en la NIEA 3410,[1] hasta que dicha norma sea retirada con efecto a partir de la fecha en que la NIAS 5000 entre en vigor.[2]

12. La NIAS 5000 aplica a los siguientes tipos de encargos de aseguramiento:

- Encargos de atestiguamiento, cuando un tercero distinto al profesional (por ejemplo, la administración de la entidad) mide o evalúa los asuntos de sostenibilidad frente a los criterios y presenta la información de sostenibilidad resultante en un reporte o estado. La NIAS 5000 no aplica a los encargos directos, en los que el profesional mide o evalúa los asuntos de sostenibilidad conforme a los criterios y concluye sobre el resultado reportado de la medición o evaluación de esos asuntos.
- Encargos de seguridad limitada, seguridad razonable o seguridad combinada. Los encargos de seguridad combinada surgen cuando se obtiene seguridad limitada sobre información seleccionada y seguridad razonable sobre otra información, y las conclusiones se presentan en el mismo informe de aseguramiento.
- Información de sostenibilidad reportada bajo un marco de cumplimiento o de presentación razonable.
- Encargos de aseguramiento sobre información de sostenibilidad de propósito general. La NIAS 5000 no incluye requerimientos específicos para encargos de aseguramiento sobre la información de sostenibilidad para fines específicos. Los reportes de sostenibilidad para fines específicos están diseñados para satisfacer las necesidades de información de usuarios específicos (por ejemplo, los requerimientos de información de sostenibilidad establecidos en un contrato de subvención para proyectos de sostenibilidad). Sin embargo, el profesional puede adaptar y complementar la NIAS 5000, según sea necesario en las circunstancias del encargo de aseguramiento sobre información de sostenibilidad de propósito específico.

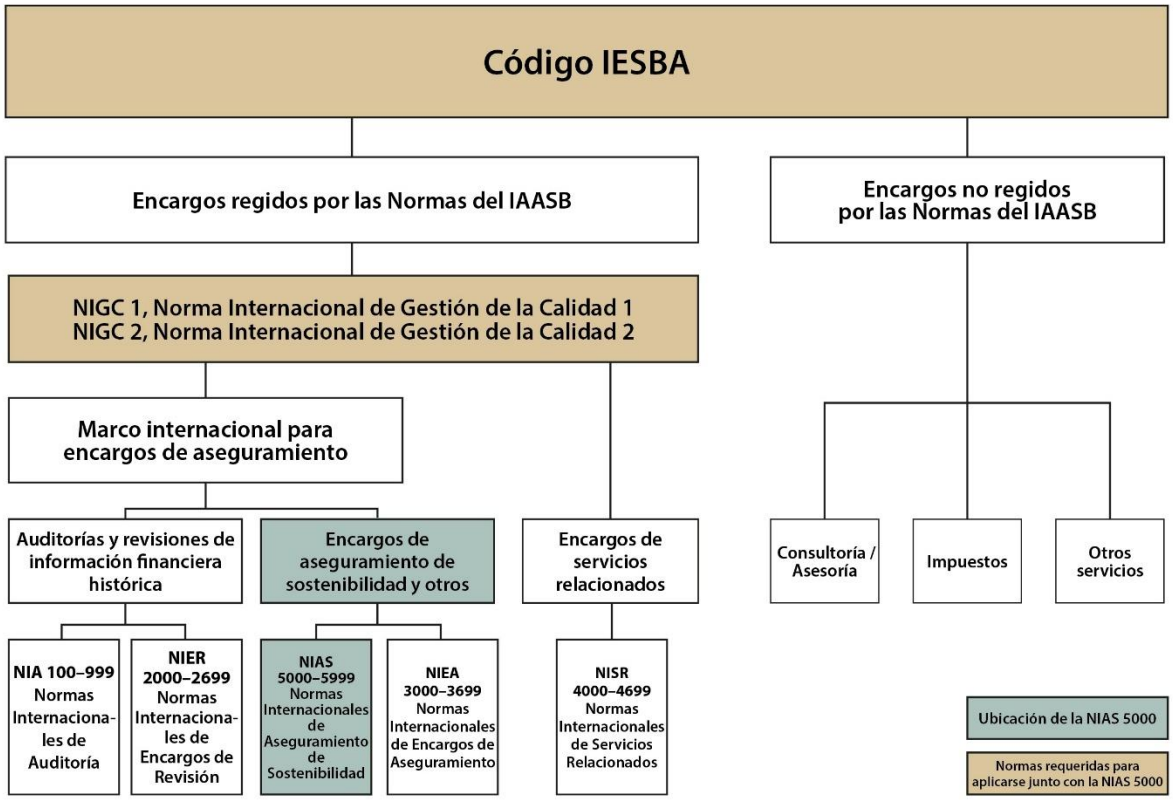
[1] Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3410, *Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero.*

[2] Se espera que la retirada de la NIEA 3410, de conformidad con el debido proceso del IAASB, se produzca en 2025.

¿Cómo se adapta la NIAS 5000 dentro del conjunto de normas del IAASB?

13. La NIAS 5000 es la primera de una serie de Normas Internacionales de Aseguramiento de Sostenibilidad (NIAS). Como es parte de un conjunto separado de normas, no requiere referencia a otras normas para la realización del encargo. Sin embargo, la NIAS 5000 sí requiere el cumplimiento del Código IESBA[3] y las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (NIGC 1[4] y, en su caso, NIGC 2[5]), o requerimientos profesionales, legales o reglamentarios para la ética y la gestión de la calidad que una autoridad competente[6] haya determinado que son "al menos tan exigentes" como el Código IESBA y las NIGC, respectivamente. En el siguiente diagrama se muestra cómo las NIAS encajan en el conjunto de normas del IAASB y cómo se relacionan con el Código IESBA y las NIGC.

Diagrama A.2 – Relación entre la NIAS 5000 y el Código IESBA y las NIGC



[3] El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores *(incluidas las Normas Internacionales de Independencia)* (Código IESBA).

[4] Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*.

[5] NIGC 2, *Revisiones de Calidad del Encargo.*

[6] Una autoridad apropiada podría ser un organismo nacional que establece normas, regulador o supervisión con responsabilidad en materia de auditoría, aseguramiento o requerimientos de ética aplicables relacionados, o una organización de acreditación designada y reconocida por una autoridad.

¿Qué autoridad tiene la NIAS 5000?

14. La NIAS 5000 es una Norma Internacional del IAASB que se emitió siguiendo el debido proceso establecido por el IAASB y, como tal, es un pronunciamiento autorizado del IAASB. Rige los encargos de aseguramiento de sostenibilidad que se llevan a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Aseguramiento de la Sostenibilidad. La NIAS 5000 no anula las leyes o reglamentos locales que rigen los encargos de aseguramiento de la información de sostenibilidad en un país en particular y que deben seguirse de conformidad con las normas nacionales de ese país. En caso de que las disposiciones legales y reglamentarias difieran de NIAS 5000 o estén en conflicto con esta, un encargo realizado de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias locales no cumplirán automáticamente la NIAS. Un profesional no puede declarar el cumplimiento de la NIAS 5000 a menos que haya cumplido con todos los requerimientos aplicables de la NIAS 5000.

NIAS 5000 Párrafo 20

15. La NIAS 5000 no requiere de referencia a ninguna otra norma de desempeño (es decir, las NIA,[7] NIEA o NIER[8]) cuando se realiza un encargo de aseguramiento de sostenibilidad.

¿Cómo está estructurada la NIAS 5000?

16. La NIAS 5000 consta de varias secciones que en conjunto forman la norma. Estas se identifican bajo los siguientes encabezados, cada uno de los cuales tiene una finalidad diferente, como se detalla a continuación:

- Introducción

  El material introductorio proporciona un contexto relevante para un entendimiento adecuado de la NIAS 5000, incluida la materia objeto de análisis de la NIAS 5000, las premisas para la aplicación de la norma, el alcance de la NIAS 5000, su relación con otras normas internacionales emitidas por el IAASB y la fecha de vigencia para la aplicación de la norma.

- Definiciones

  Una descripción de los significados atribuidos a ciertos términos utilizados en los requerimientos de la NIAS 5000 para ayudar en la aplicación e interpretación consistentes de la NIAS, pero que no pretenden anular las definiciones que puedan establecerse para otros fines, ya sea en la ley, regulación o de otro modo.

- Objetivos

  Los objetivos son los aspectos que el profesional debe lograr en la realización del encargo. Si el profesional no logra alcanzar los objetivos de la NIAS 5000, deberá modificar su conclusión de aseguramiento o retirarse del encargo.

- Requerimientos

  Principios básicos o procedimientos esenciales que deben aplicarse en todos los casos en que esos requerimientos sean aplicables en las circunstancias del encargo (los requerimientos se expresan en las NIAS utilizando “deberán”). Un requerimiento no es relevante si es condicional y la condición no existe (por ejemplo, si la administración no ha utilizado un experto para ayudar en la preparación de la información de sostenibilidad, los requerimientos relacionados con un experto de la administración no se aplican, o si el encargo lo realiza un solo profesional, las consideraciones del equipo del encargo no se

[7] NIA (Normas Internacionales de Auditoría).
[8] NIER (Normas Internacionales de Encargos de Revisión).

aplicarán). En circunstancias excepcionales, un profesional podrá considerar necesario apartarse de un requerimiento relevante para lograr la finalidad de ese procedimiento. En esa situación, el profesional debe documentar de qué manera los procedimientos alternativos realizados cumplieron con el objetivo del procedimiento, así como los motivos del incumplimiento, excepto que estos estén claros. Se espera que la necesidad de que el profesional incumpla un requerimiento relevante surja únicamente cuando, en las circunstancias específicas del encargo, ese procedimiento sería inefectivo para lograr el objetivo del requerimiento.

- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

  Orientación relacionada a los requerimientos que proporciona explicaciones adicionales sobre los requerimientos de la NIAS 5000 y orientaciones para llevarlos a cabo. En concreto, puede:

  - Proporcionar información de contexto sobre los asuntos abordados en los requerimientos.
  - Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, incluyendo, en algunos casos, por qué se requiere un procedimiento.
  - Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias, con ejemplos más detallados presentados en recuadros.

  Si bien esas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos de la NIAS 5000.

- Anexos

  Los Anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas y son parte integral de la NIAS 5000. La finalidad y el uso previsto de los anexos se explican en la guía de aplicación relacionada o en el título y la introducción del propio anexo.

17. Otros materiales publicados con la NIAS 5000 incluyen:

- Fundamento de las Conclusiones de la NIAS 5000

  Un documento independiente, requerido por el Debido Proceso y Procedimientos de Trabajo del IAASB, que explica los fundamentos de las conclusiones respecto a los comentarios recibidos sobre el borrador en fase de consulta de la NIAS 5000. El documento de Fundamentos de las Conclusiones no está sujeto a votación por parte del IAASB y, por lo tanto, no forma parte de la NIAS 5000 ni tiene carácter vinculante, ni la modifica, amplía ni anula. Es útil para las firmas y los profesionales en el desarrollo de sus metodologías y para otras partes interesadas, por ejemplo, los reguladores, en comprender la lógica del IAASB para ciertas decisiones al finalizar la norma.

- Modificaciones de concordancia y en consecuencia

  Modificaciones necesarias en otros pronunciamientos del IAASB derivadas de la NIAS 5000. Las modificaciones de concordancia y en consecuencia son cambios autorizados a otras normas y fueron votadas por el IAASB como parte de la aprobación de la NIAS 5000.

¿Es escalable la NIAS 5000?

18. La NIAS 5000 es una norma basada en principios, por lo que está diseñada para ser adecuada para encargos de aseguramiento de sostenibilidad realizados por cualquier entidad,

independientemente de su tamaño o complejidad. Los requerimientos son escalables en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo, ya sea para una sola entidad de menor complejidad o para grupos complejos. Estar basada en principios significa que los requerimientos de la NIAS 5000:

- Proporcionan principios o resultados, en lugar de procedimientos o pasos, que permiten al profesional aplicar su juicio profesional en la planificación y ejecución del encargo de aseguramiento.
- Son aplicables a prácticamente todos los encargos, por lo que se incluyen pocos requerimientos condicionales, y los que se incluyen se refieren a asuntos de suma importancia para el interés público.

19. La guía de aplicación de la NIAS 5000 explica que la naturaleza y el alcance de los procedimientos del profesional variarán dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de la naturaleza del encargo de aseguramiento, incluido el nivel de aseguramiento que se debe obtener. Además, la escalabilidad se ha abordado específicamente en la guía de aplicación de la NIAS 5000 sobre:

- Planificación del encargo cuando este lo realiza un solo profesional o un equipo muy pequeño, cuando la coordinación y la comunicación entre los miembros del equipo son más fáciles.
- La naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos, así como otros procedimientos para responder a los riesgos, probablemente varíen considerablemente de un encargo a otro.
- Entender el ambiente de control de la entidad, su proceso de monitoreo del sistema de control interno y su sistema de información y comunicación cuando los controles puedan ser informales o no estar completamente documentados.
- La diferencia en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos en un encargo de seguridad limitada respecto de aquellos en un encargo de seguridad razonable.

¿Cuándo entra en vigor la NIAS 5000?

20. La fecha de entrada en vigor de la NIAS 5000 es para encargos de aseguramiento sobre información de sostenibilidad reportada para periodos que comiencen el 15 de diciembre de 2026 o después; o en una fecha específica en o después del 15 de diciembre de 2026, permitiéndose su aplicación anticipada.

¿Cómo se aplica la fecha de vigencia cuando la información corresponde a una fecha específica y a un periodo?

21. Los encargos de aseguramiento sobre información de sostenibilidad reportada de conformidad con muchos marcos de reporte de sostenibilidad reconocidos incluirán información, tanto para un periodo como a una fecha “a la fecha” y, por lo tanto, la fecha de vigencia apropiada para esos encargos sería para los periodos que comiencen el 15 de diciembre de 2026 o después.

Uso de esta guía

22. Esta Guía está estructurada en partes que se relacionan con los principios y conceptos fundamentales y las etapas específicas de un encargo de aseguramiento de sostenibilidad realizado de conformidad con la NIAS 5000. El diagrama a continuación ilustra cómo las partes siguen el flujo de las etapas de un encargo de aseguramiento de sostenibilidad, como ayuda para la navegación de esta Guía.

Diagrama A.3 – Resumen de los temas abordados en esta guía

23. En el siguiente diagrama se explica cómo se alinea la Guía con los requerimientos de la NIAS 5000.

Diagrama A.4 – Partes de esta guía asignadas a los requerimientos de la NIAS 5000

Realización de un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad de conformidad con la NIAS 5000

Parte A: Introducción

Parte B: Principios y conceptos fundamentales

Asuntos de sostenibilidad, criterios e información de sostenibilidad	2–3, Anexo1
Aseguramiento limitado y razonable	9, 22
Escepticismo y juicio profesional	39–40
Gestión de la calidad en la firma	6, 7, 30
Gestión de la calidad en el encargo	31–63
Evidencia	89–94
Materialidad	4, Anexo 2
Fraude e incumplimiento de leyes y regulaciones (NOCLAR)	64–67
Documentación	69–74

Parte C: Condiciones previas y términos del encargo

Base para la aceptación y continuidad de un encargo	26–29
Determinación de si se cumplirán los requerimientos de ética aplicable	34–37
Competencia y capacidades adecuadas de quienes realizan el encargo	33, 42
Condiciones previas para un encargo de aseguramiento	75–80
Respuesta cuando no están presentes las condiciones previas	81

Parte D: Grupos, cadena de valor y uso del trabajo de otros

Encargos de aseguramiento en sostenibilidad de grupos y perímetro de reporte	96, 151/LR
Cadena de valor	51
Componentes, componentes de grupo y de la cadena de valor (43, 96)	43, 96
Utilización del trabajo de otros – visión general	50–59
Utilización del trabajo de otro profesional	50–55
Utilización del trabajo de un experto del profesional	56–58

Parte E: Planificación

Estrategia y planificación general	95, 97
Estrategia y planificación general – encargos de grupo	96
Materialidad	98–100

Parte F: Identificación y valoración de riesgos

Finalidad de los procedimientos de evaluación de riesgos	103/LR–105
Entendimiento de las cuestiones de sostenibilidad y la información de sostenibilidad	106
Determinación de la idoneidad de los criterios aplicables	107
Entendimiento de las políticas de información de la entidad	108-109
Entendimiento de la entidad y su entorno y del marco legal y regulatorio	110-111
Entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad	113/LR–121
Identificación y valoración de riesgos de incorrección material	122/LR–124

Parte G: Respuesta a los riesgos de incorrección material

Consideraciones generales en la respuesta a los riesgos de incorrección material	126/LR–127
Respuestas generales	128/LR
Procedimientos en respuesta a riesgos de incorrección material en las revelaciones o aseveraciones	132–146/LR
Revisión de la evaluación de riesgos en un encargo de aseguramiento razonable o determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de aseguramiento limitado	147R–148L

Parte H: Conclusión e informe

Responsabilidad del profesional de formar una conclusión de aseguramiento	181
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida	178-185
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	153-160
Conclusión	198/LR, 203–204
Forma y contenido del informe de aseguramiento	(190, Apéndice 3)
Limitaciones inherentes	190(g)
Párrafos de énfasis y otros	199–200
Otra información	171–177

( ) Representa números de apartados de la NIAS 5000

24. En esta Guía se utilizan los siguientes símbolos para permitir a los lectores identificar fácilmente la relevancia de los diferentes materiales presentados:

Clave de los iconos utilizados en esta guía

- Ejemplo
- Consideraciones del profesional
- Preguntas frecuentes
- Consideraciones del encargo del grupo
- Definición o punto clave

B. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES Y CONCEPTOS

Cuestiones abordadas en esta Parte:

- Asuntos de sostenibilidad, criterios e información de sostenibilidad.
- Seguridad razonable y limitada.
- Escepticismo profesional y juicio profesional.
- Gestión de la calidad en la firma.
- Gestión de la calidad en el encargo.
- Evidencia.
- Materialidad o importancia relativa.
- Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias.
- Documentación.

Asuntos de sostenibilidad, criterios e información de sostenibilidad

Asuntos de sostenibilidad: *Asuntos ambientales, sociales, de gobernanza u otros relacionados con la sostenibilidad, tal como se definen o describen en la ley o regulación o en los marcos de reporte de sostenibilidad aplicables, o según lo determine la entidad a los efectos de preparar o presentar información de sostenibilidad.*

Para la finalidad de las NIAS, los asuntos de sostenibilidad que se miden o evalúan de conformidad con los criterios son equivalentes a la "materia subyacente" en otras normas de aseguramiento del IAASB.

NIAS 5000 Párrafo 18

25. Asuntos de sostenibilidad es un término amplio utilizado para referirse a cualquier asunto que se determine relacionado con la sostenibilidad. Generalmente, esto puede estar relacionado con asuntos ambientales, sociales y de gobernanza. Sin embargo, la NIAS 5000 explica que los asuntos considerados como relacionados con la sostenibilidad pueden definirse o describirse en leyes o reglamentos, en los marcos de reporte de sostenibilidad aplicables, o también pueden determinarse directamente por una entidad informante.

26. Los asuntos de sostenibilidad pueden abordar los impactos en la estrategia, el modelo de negocios o el desempeño de la entidad; los impactos de las actividades, productos y servicios de la entidad en el medio ambiente, la sociedad o la economía; las políticas, planes, objetivos o metas de sostenibilidad de la entidad; o los riesgos y oportunidades o dependencias relacionados con la sostenibilidad.

NIAS 5000 Párrafos A45-A46

27. Al considerar si se cumplen las condiciones previas para un encargo de aseguramiento al aceptar un encargo, la NIAS 5000 requiere que el profesional evalúe si los asuntos de sostenibilidad dentro del alcance del encargo son adecuados. Esto se explica con más detalle en la Parte C: Aceptación y continuidad del encargo, incluidas las condiciones previas para el aseguramiento.

28. Los asuntos de sostenibilidad que deben reportarse dependen de los criterios que aplicará la entidad al preparar su información de sostenibilidad (los "criterios" y la "información de sostenibilidad" se definen en el párrafo 18 de la NIAS 5000; véanse también los párrafos 29 a 40 a continuación). Los criterios pueden especificar esos asuntos directamente o pueden requerir a la entidad informante que siga un proceso para identificar los asuntos y la información de sostenibilidad relacionada que se debe reportar. Además de establecer los asuntos de sostenibilidad y las métricas u otra información sobre esos asuntos que debe reportar la entidad, los criterios también pueden establecer cómo se deben medir o evaluar esos asuntos de sostenibilidad y cómo se deben presentar o revelar.

NIAS 5000 Párrafo18

¿Puede una entidad definir cualquier asunto como un asunto de sostenibilidad?

29. No. Si bien la sostenibilidad es un concepto que abarca una amplia variedad de asuntos potenciales, los asuntos de sostenibilidad, según se definen en la NIAS 5000, son "asuntos ambientales, sociales, de gobernanza u otros relacionados con la sostenibilidad". Normalmente, los marcos de reporte sobre sostenibilidad describen la variedad de asuntos de sostenibilidad sobre los que una entidad debe presentar información. Las leyes o regulaciones también pueden especificar qué se consideran asuntos de sostenibilidad. El marco de información puede requerir que se reporte sobre asuntos no relacionados con la sostenibilidad, en cuyo caso se podría realizar un encargo de aseguramiento sobre esos asuntos de conformidad con otras normas del IAASB, según corresponda (por ejemplo, la NIEA 3000 (Revisada)).

NIAS 5000 Apartado 18

Criterios: *Referencias utilizadas para medir o evaluar los temas de sostenibilidad. Los criterios incluyen criterios del marco de referencia, criterios desarrollados por la entidad o ambos. Los marcos son de criterios de presentación fiel o criterios de cumplimiento.*

El término "criterio de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información de sostenibilidad que requiere el cumplimiento del marco de referencia y:

(a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de la información de sostenibilidad, puede ser necesario que la dirección proporcione información adicional a la específicamente requerida por el marco; o

(b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de la información sobre sostenibilidad. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "criterio de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información de sostenibilidad que requiere el cumplimiento de sus requerimientos sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores.

30. Los criterios del marco incluyen aquellos emitidos por organizaciones autorizadas o reconocidas, que sigan un debido proceso de forma transparente. Los criterios de los marcos de reporte de sostenibilidad suelen ser criterios de marcos, y los principios de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que incorporan, pueden proporcionar la base para las políticas de reporte que aplica la entidad.

31. Los criterios utilizados para un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad en particular, denominados criterios aplicables, pueden tomarse de un marco de informes de sostenibilidad o ser desarrollados por la propia entidad, o una combinación de ambos.

32. De manera similar a la evaluación de si los asuntos de sostenibilidad dentro del alcance del encargo son adecuados, la NIAS 5000 requiere que el profesional evalúe, como parte de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, si los criterios que el profesional espera que se apliquen en la preparación de la información de sostenibilidad son adecuados a las circunstancias del encargo. Esto se explica con más detalle en la Parte C: Aceptación y continuidad del encargo, incluidas las condiciones previas para el aseguramiento.

NIAS 5000 Apartado 78

33. El hecho de que los criterios sean de “presentación razonable” o de “cumplimiento” tiene implicaciones para la conclusión y el informe de aseguramiento del profesional (esto se explica con más detalle en la Parte H: Conclusión e informe).

34. El criterio determina la información sobre sostenibilidad a informar.

Información sobre sostenibilidad: *Información sobre cuestiones de sostenibilidad.*

NIAS 5000 Párrafo 18

Para la finalidad de las NIAS:

(a) La información de sostenibilidad resulta de la medición o evaluación de las cuestiones de sostenibilidad contra el criterio aplicable.

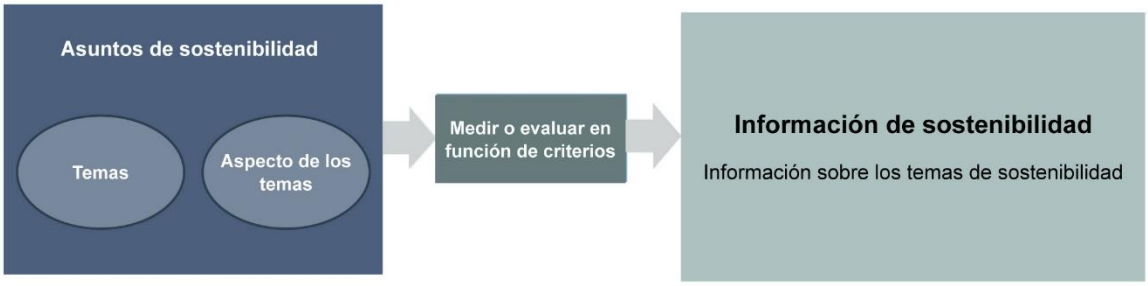
(b) La información de sostenibilidad que es objeto del encargo de aseguramiento es el equivalente a la “información sobre la materia subyacente objeto de análisis” en otras normas de aseguramiento del IAASB.

(c) Las referencias a “información de sostenibilidad que debe reportarse” tienen la finalidad de relacionarse con la totalidad de la información de sostenibilidad que debe reportar la entidad, y se utilizan principalmente en el contexto del conocimiento preliminar del profesional, de las circunstancias del encargo.

(d) Si el encargo de aseguramiento no cubre la totalidad de la información de sostenibilidad reportada por la entidad, el término “información de sostenibilidad” debe leerse como la información que está sujeta a aseguramiento.

35. La información de sostenibilidad es el resultado de la medición o evaluación de los asuntos de sostenibilidad contra el criterio aplicable:

Diagrama B.1– Asuntos de sostenibilidad e información de sostenibilidad



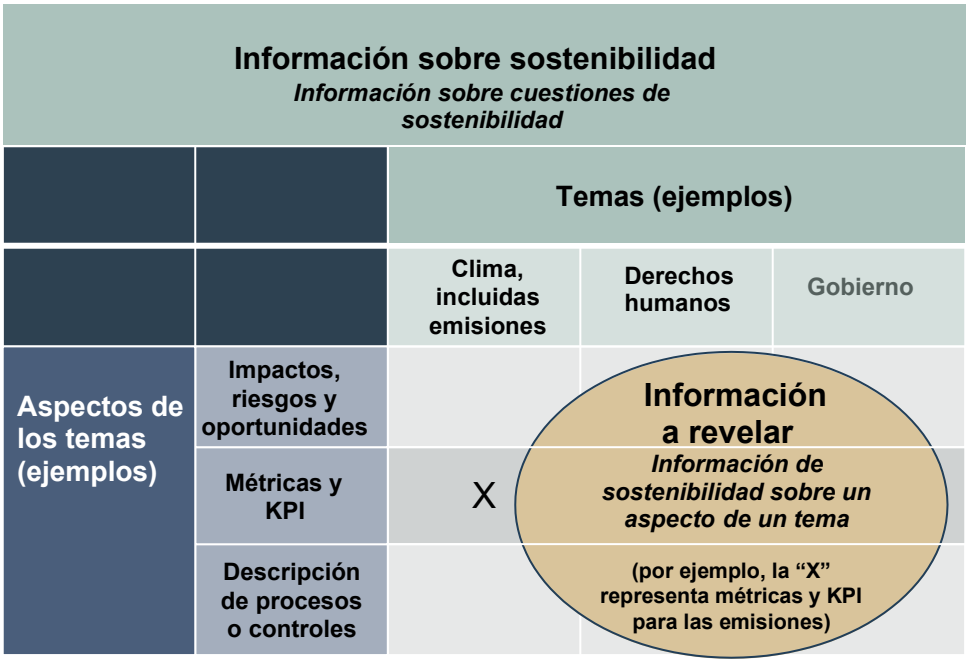
36. Como se explicó, los criterios pueden requerir la presentación de diferente información sobre asuntos de sostenibilidad. La NIAS 5000 (párrafo A43) se refiere a los diferentes tipos de información como “temas” y “aspectos de temas”, y proporciona los siguientes ejemplos de los tipos de información que pueden requerirse ser presentada:

Temas	
Medio ambiente	• Clima, incluidas emisiones. • Energía, tal como tipo de energía y consumo. • Agua y aguas residuales, tal como consumo de agua y descarga de agua. • Biodiversidad, tal como los impactos sobre la biodiversidad o los hábitats protegidos y restaurados.
Social	• Prácticas laborales, tales como diversidad e igualdad de oportunidades, formación y educación, y seguridad y salud en el trabajo. • Derechos humanos y relaciones comunitarias, tal como participación de la comunidad local, evaluaciones de impacto y programas de desarrollo. • Salud y seguridad del cliente.
Gobierno	• Seguimiento, gestión y supervisión de asuntos de sostenibilidad y sus impactos relacionados.

Aspectos de los temas
• Análisis de impacto, incluida la magnitud del impacto. • Estrategia y modelo de negocio. • Riesgos y oportunidades. • Innovación para abordar riesgos y oportunidades. • Efectos financieros derivados de los riesgos y oportunidades. • Gestión o mitigación de riesgos. • Gobierno. • Métricas e indicadores clave de desempeño. • Objetivos. • Control interno sobre el monitoreo y gestión de riesgos. • Análisis de escenarios.

37. La información de sostenibilidad sobre un aspecto de un tema se define con más detalle en la NIAS 5000 como una "información a revelar". En efecto, el concepto de información a revelar es simplemente una forma más granular de referirse a elementos individuales de la información de sostenibilidad reportada, como se ilustra a continuación:

Diagrama B.2 – Información a revelar



38. Las revelaciones pueden adoptar diversas formas (por ejemplo, descripciones narrativas u otra información cualitativa, tablas con indicadores clave de desempeño u otra información cuantitativa, o una combinación de ambas) y pueden limitarse a un solo párrafo o tabla o pueden abarcar varias páginas en un informe de sostenibilidad por separado, parte del informe anual de la entidad o algún otro mecanismo de reporte. La forma en que la entidad presenta las revelaciones (es decir, cómo la entidad agrega o desagrega la información de sostenibilidad para fines de presentación) está determinada por los criterios.

39. La identificación de "información a revelar" es importante para la planificación y la realización del encargo de aseguramiento, ya que la NIAS 5000 requiere que el profesional:

- Desarrollar una estrategia general y una planificación del encargo, incluyendo la determinación de la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos planificados, lo que puede implicar la consideración de cómo la administración ha agregado o desagregado la información de sostenibilidad y si agrupar las revelaciones de la entidad para fines de planificación y la realización del encargo (esto se explica con más detalle en la **Parte E** - *Planificación*).
- Considere la materialidad para las revelaciones cualitativas (esto se explica con más detalle en la **Parte E** - *Planificación*).
- Determinar la materialidad y la materialidad de desempeño para las revelaciones cuantitativas (esto se explica con más detalle en la **Parte E** - *Planificación*).
- Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, a nivel de las revelaciones (seguridad limitada) y a nivel de las aseveraciones de las

revelaciones (aseguramiento razonable) (esto se explica con más detalle en la **Parte F** - *Identificación y evaluación de riesgos*).

- Diseñar y realizar procedimientos adicionales cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de las revelaciones (seguridad limitada) y a nivel de las aseveraciones de las revelaciones (aseguramiento razonable) (esto se explica con más detalle en la **Parte G** – *Respuesta a los riesgos de incorrección material*).

¿Cómo se consideran los temas y aspectos de los temas para los fines de realizar el encargo de aseguramiento?

40. Los temas y aspectos de los temas son términos utilizados en la NIAS 5000 para describir las diferentes categorías de información que puede requerirse presentar dentro de la información de sostenibilidad. La NIAS 5000 reconoce que las leyes, regulaciones o marcos de reporte de sostenibilidad pueden describir asuntos, temas o aspectos de temas de sostenibilidad de diferentes maneras. Independientemente de los términos utilizados, pensar en las revelaciones dentro de la información de sostenibilidad por su tema o aspecto de un tema relacionado, proporciona al profesional un mecanismo para desarrollar la estrategia general y la planificación del encargo y pensar en los riesgos de incorrección material. Esto se explica con más detalle en la **Parte E** – *Planificación* y en la **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos.*

NIAS 5000 Párrafo A45

Seguridad razonable y limitada

41. El objetivo de un encargo de aseguramiento de sostenibilidad es obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la información de sostenibilidad. Un encargo de aseguramiento puede comprender una o ambas de los siguientes:

- Aseguramiento razonable, en la cual el riesgo del encargo se reduce a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias del encargo, como base para expresar una conclusión de aseguramiento. La conclusión de aseguramiento se expresa de un modo que informa de una opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación, incluida la presentación e información a revelar, de los asuntos de sostenibilidad con respecto al criterio aplicable.

- Seguridad limitada, en la que el riesgo del encargo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias del encargo, pero donde su riesgo superior al de un encargo de aseguramiento razonable. La conclusión de aseguramiento se expresará de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional alguno o varios asuntos que le lleven a pensar que la información sobre sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. A veces esto se denomina una forma de conclusión “negativa”.

42. El aseguramiento razonable es menor que la seguridad absoluta debido a factores tales como el uso de pruebas selectivas y el hecho de que gran parte de la evidencia disponible para el profesional es persuasiva más que concluyente. Esto significa considerar la evidencia obtenida a medida que se realizan los procedimientos y, de ser necesario, revisar la evaluación de los riesgos de incorrección material y realizar procedimientos adicionales hasta lograr un nivel aceptablemente bajo de riesgo del encargo.

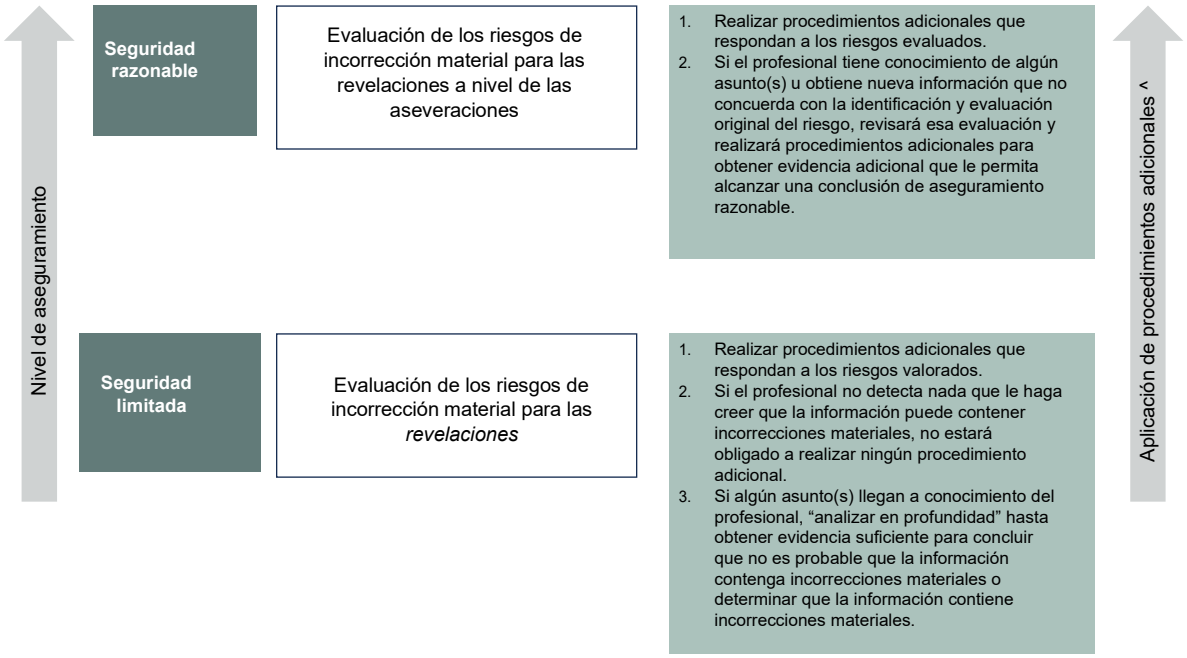
NIAS 5000 Párrafo A27R

43. En un encargo de seguridad limitada, la evidencia obtenida es suficiente para obtener un grado de confianza que es menor que un encargo de aseguramiento razonable, pero sigue proporcionando un nivel de aseguramiento significativo. Para que sea significativo, es probable que el nivel de seguridad obtenido por el profesional mejore la confianza de los usuarios previstos sobre la información de sostenibilidad a un grado que es claramente más que intrascendente. Lo que es significativo en un encargo en particular es una cuestión de juicio profesional y depende de las circunstancias del encargo.

NIAS 5000 Párrafo A211L

44. La **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos* y la **Parte G** – *Respuesta a los riesgos de incorrección material*, ofrecen orientación para distinguir el esfuerzo de trabajo del profesional entre un encargo de seguridad limitada y uno de aseguramiento razonable.

Diagrama B.3 – Seguridad limitada versus aseguramiento razonable



* *La evaluación de los riesgos de incorrección material se basa en el entendimiento del profesional de los asuntos de sostenibilidad, la información sobre sostenibilidad, la entidad y su entorno. La amplitud y profundidad de ese entendimiento es diferente porque los procedimientos de evaluación de riesgos en un encargo de seguridad limitada varían en naturaleza y oportunidad, y son menores en extensión, que en el caso de un encargo de aseguramiento razonable.*

^ *Los procedimientos en un encargo de seguridad limitada varían en naturaleza y oportunidad, y son menores en extensión que para un encargo de aseguramiento razonable.*

¿Cuáles son las diferencias fundamentales entre un encargo de seguridad limitada y uno de aseguramiento razonable?

45. Tanto en encargos de seguridad limitada como de aseguramiento razonable, el profesional busca obtener evidencia con suficiente fuerza persuasiva en conjunto para responder a los riesgos de incorrección material, y es dicha fuerza persuasiva conjunta de la evidencia obtenida la que determina el nivel de aseguramiento alcanzado. La siguiente tabla resume algunas de las diferencias fundamentales entre seguridad limitada y aseguramiento razonable:

Diferencias fundamentales entre seguridad limitada y razonable		
	Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
Nivel de seguridad	Significativo, pero sustancialmente inferior al aseguramiento razonable	Inferior a la seguridad absoluta
Objetivo	Reducir el riesgo del encargo a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del encargo, pero donde ese riesgo sea mayor que el de un encargo de aseguramiento razonable, como base para expresar una conclusión de seguridad limitada.	Reducir el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del encargo como base para expresar una conclusión de aseguramiento razonable.
Conclusión	Conclusión negativa: Con base en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, el profesional no ha detectado nada que le haga creer que la información de sostenibilidad no está preparada o presentada fielmente (en todos los aspectos materiales) de conformidad con los criterios.	Opinión positiva: En opinión del profesional, la información de sostenibilidad está preparada/presentada fielmente (en todos los aspectos materiales) de conformidad con los criterios.

46. Puede resultar difícil comprender qué es diferente en términos prácticos entre los dos niveles de seguridad. Además, si bien el nivel de seguridad obtenido en un encargo de aseguramiento razonable podría entenderse como similar al nivel de seguridad en una auditoría de estados financieros, el aseguramiento limitado puede cubrir un rango de seguridad que va desde:

NIAS 5000 Párrafo A210L

- Justo por encima del aseguramiento que probablemente aumente la confianza de los usuarios previstos sobre la información de sostenibilidad a un grado que es claramente más que intrascendente (extremo inferior del rango de seguridad limitada);
- Justo por debajo del aseguramiento razonable (extremo superior del rango de seguridad limitada).

47. Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y oportunidad, y su extensión es menor que para un encargo de aseguramiento razonable. Las decisiones sobre qué procedimientos llevar a cabo (es decir, su naturaleza), su oportunidad y su alcance dependen de varios factores, entre estos:

- La naturaleza, el alcance y la complejidad de los asuntos de sostenibilidad, los criterios aplicables y la información sobre sostenibilidad (véanse los párrafos 25 a 40 anteriores);
- Los riesgos evaluados de incorrección material de la información sobre sostenibilidad (véase la **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos*);
- La materialidad considerada o determinada para las revelaciones (véase la **Parte E** – *Planificación*); y

- Lo persuasivo de la evidencia necesaria en las circunstancias (véase la sección *Evidencia* a continuación).

48. La **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos* y la **Parte G** – *Respuesta a los riesgos de incorrección material*, compara y contrasta la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos realizados para un encargo de seguridad limitada y uno de aseguramiento razonable.

¿Qué significa que la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos sean "limitados" en un encargo de seguridad limitada en comparación con un encargo de aseguramiento razonable? ¿Existe un nivel mínimo de procedimientos que se necesitan o requieren?

49. La naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos en un encargo de seguridad limitada se ven afectados por una serie de factores, incluida la naturaleza de los asuntos de sostenibilidad, el alcance del encargo, la naturaleza de la información de sostenibilidad y el nivel de aseguramiento que se considera significativo en las circunstancias. La NIAS 5000 especifica los requerimientos que deben seguirse en un encargo de seguridad limitada, incluso con respecto a los procedimientos de evaluación de riesgos y otros procedimientos para responder a los riesgos evaluados de incorrección material. El alcance de los procedimientos adicionales que deben realizarse y la evidencia obtenida para responder a los riesgos evaluados de incorrección material es una cuestión de juicio profesional. Si bien no existe un nivel "mínimo" de procedimientos adicionales como tal, el profesional debe realizar trabajo para obtener evidencia suficiente y adecuada que sirva de fundamento para su conclusión de seguridad limitada. En determinadas circunstancias, esto requiere que el profesional realice procedimientos adicionales para poder llegar a una conclusión sobre uno o más asuntos que le hagan creer que la información de sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales. Esto se explica más a detalle en la **Parte G** – *Responder a los riesgos de incorrección material* – párrafos 474 y 476.

¿Qué factores influyen en la decisión de realizar un encargo de seguridad limitada o de aseguramiento razonable?

50. La decisión de si se realiza un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de seguridad limitada depende de los términos del encargo. Los términos del encargo pueden ajustarse a las prácticas generalmente aceptadas o a las características de los asuntos de sostenibilidad y los criterios aplicables. El encargo puede estar determinado por los requerimientos de aseguramiento establecidos en la ley o regulación aplicable. Por ejemplo, en la Unión Europea, la Directiva sobre Reporte de Sostenibilidad Corporativo (CSRD, por sus siglas en inglés) requiere que las entidades informantes obtengan un informe de seguridad limitada en los primeros años de reporte.

¿Puede un encargo de aseguramiento incluir tanto seguridad limitada como razonable?

51. Sí. Es posible realizar un encargo de aseguramiento en el que se expresen diferentes niveles de seguridad para distintos temas o aspectos de los temas de la información de sostenibilidad. Esto puede estar condicionado por la ley o regulación aplicable u otros factores, como se ha mencionado anteriormente. En la fase de aceptación y continuidad del encargo se considera si una solicitud de aseguramiento limitado, aseguramiento razonable o una combinación de ambos es aceptable en las circunstancias del encargo. Esto se explica con más detalle en la **Parte C** – *Aceptación y continuidad del encargo*, incluidas las condiciones previas para el aseguramiento.

52. Al brindar seguridad limitada sobre elementos específicos de la información de sostenibilidad y un aseguramiento razonable sobre otros elementos, es importante que todas las partes del encargo,

en particular los usuarios previstos, comprendan qué información de sostenibilidad ha sido sujeta a qué nivel de seguridad. Esto se explica con más detalle en la **Parte H** – *Conclusión e informe*.

Escepticismo profesional y juicio profesional

53. Se requiere que el profesional planifique y realice el encargo de con escepticismo profesional y ejerza el juicio profesional. Por lo tanto, estos conceptos son fundamentales para realizar un encargo de aseguramiento de conformidad con la NIAS 5000.

NIAS 5000 Párrafos 39-40, 64

Escepticismo profesional

> ***Escepticismo profesional:*** *Una actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una evaluación crítica de la evidencia.*

54. El escepticismo profesional puede fundarse en una actitud que no sea excesivamente cínica ni que acepte manifestaciones o respuestas a preguntas que parezcan plausibles al pie de la letra, a menos que esas manifestaciones o respuestas sean consistentes con otra evidencia obtenida.

55. Al ejercer el escepticismo profesional en un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad, el profesional permanece alerta ante la posibilidad de que existan circunstancias que indiquen un mayor riesgo de incorrección material, ya sea por fraude o error, que surja, por ejemplo, de:

- Mayor complejidad en el proceso de la entidad para preparar su información de sostenibilidad, lo que puede requerir acceder a datos de nuevas fuentes dentro o fuera de la entidad e identificar usuarios nuevos o adicionales con necesidades de información diferentes a los usuarios de los estados financieros.
- Marcos de información en evolución que permiten o requieren criterios desarrollados por la entidad.
- Cambios rápidos que necesitan las empresas para adaptarse a los requerimientos regulatorios o a las demandas de los usuarios en materia de informes de sostenibilidad.
- Compromisos de la entidad, voluntarios o impuestos, con los objetivos o metas de sostenibilidad y un mayor escrutinio sobre su desempeño.
- La madurez relativa del sistema de control interno de la entidad para la captura, el procesamiento y la preparación de la información de sostenibilidad.
- Las fuentes de la evidencia para respaldar las revelaciones pueden ser menos confiables, como fuentes externas fuera del control de la entidad, para las cuales el acceso a la evidencia es limitado.
- El alcance de los juicios de la administración, incluyendo la identificación de los usuarios y sus necesidades de información, la identificación de la información de sostenibilidad que debe reportarse para satisfacer esas necesidades, la selección de los métodos de medición o evaluación que se aplicarán y los supuestos utilizados para las estimaciones y la información prospectiva.

***Ejemplo*: Ejercer el escepticismo profesional**

Los responsables del gobierno de una entidad ponen poca atención a los asuntos ambientales y sociales y prefieren centrar su atención en maximizar el rendimiento financiero a corto plazo para los inversionistas y en la expansión del negocio. Delegan la gestión de asuntos ambientales y sociales a miembros del equipo directivo. La remuneración de la administración incluye una bonificación por alcanzar objetivos predeterminados en todas las áreas del desempeño financiero de la entidad.

Sin una gobernanza y una supervisión adecuadas, los asuntos ambientales y sociales podrían no considerarse importantes, no integrarse en el sistema de control interno y la elaboración del reporte no tener el mismo rigor que la del reporte financiero. Como resultado, es posible que la gestión de los asuntos ambientales o sociales en la entidad no sea adecuada, o que se produzcan errores en la información de sostenibilidad que no se detecten ni corrijan. Las bonificaciones basadas en el desempeño financiero, junto con la falta de supervisión, pueden aumentar el riesgo de incorrección material, lo que subraya la necesidad de que el profesional ejerza el escepticismo profesional. El profesional deberá mantenerse alerta ante cualquier asunto que pueda derivarse de estas circunstancias, como, por ejemplo, evidencia inconsistente con la ya obtenida, falta de evidencia o explicaciones inadecuadas.

56. El ejercicio adecuado del escepticismo profesional se puede demostrar mediante las acciones y comunicaciones del equipo del encargo. Esas acciones y comunicaciones pueden incluir acciones específicas para mitigar los impedimentos que pueden perjudicar el ejercicio apropiado del escepticismo profesional, tal como los sesgos inconscientes o las limitaciones de recursos. La NIAS 5000 proporciona orientación sobre los impedimentos al ejercicio del escepticismo profesional que pueden surgir en un encargo de aseguramiento de sostenibilidad y las posibles acciones que el equipo del encargo puede adoptar para mitigar esos impedimentos.

NIAS 5000
Párrafos A91-A92

***Ejemplo*: El entendimiento insuficiente de la industria impide el escepticismo profesional**

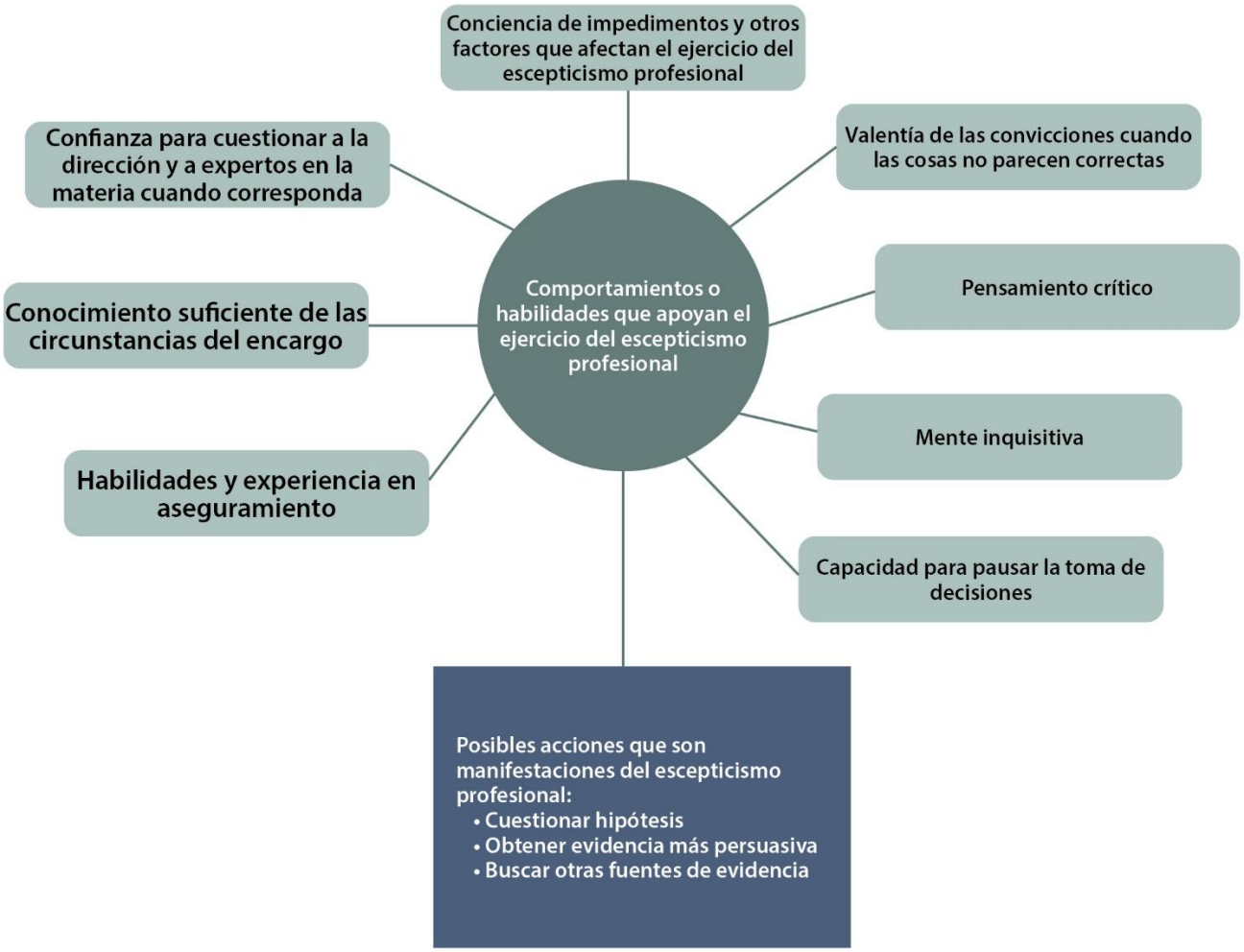
Una empresa minera reporta sobre su alineamiento con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la ONU. Esta ha optado por excluir de sus informes los siguientes: No Pobreza (ODS 1), Hambre Cero (ODS 2) y Vida Submarina (ODS 14).

Al determinar si el alcance del encargo de aseguramiento es adecuado, el profesional debe determinar si es adecuado que la entidad omita información, como la relacionada con los tres objetivos mencionados anteriormente. Por ejemplo, la entidad podría haber optado por informar sobre los ODS cuando ha tomado medidas positivas, pero no lo hace sobre los ODS cuando su impacto ha sido negativo.

Si el profesional desconoce que los procesos de producción de la empresa minera podrían estar contaminando las fuentes de agua, podría no cuestionar por qué la entidad no incluyó la información sobre el ODS 14. Consideraciones similares podrían aplicarse en el caso de otros ODS omitidos. El profesional puede mitigar este impedimento incluyendo en el equipo del encargo a miembros con un sólido conocimiento de la industria, el negocio y otras circunstancias del encargo para que puedan ejercer un escepticismo profesional y cuestionar adecuadamente los temas seleccionados para su inclusión en la información de sostenibilidad.

57. El diagrama a continuación indica los comportamientos y las habilidades que pueden respaldar el ejercicio del escepticismo profesional y que podrían aplicarse en situaciones como las ilustradas en los ejemplos anteriores.

Diagrama B.4 – Comportamientos o habilidades que pueden favorecer el ejercicio del escepticismo profesional



58. El siguiente ejemplo ilustra cómo algunos de los comportamientos y habilidades establecidos en el diagrama anterior pueden respaldar el ejercicio del escepticismo profesional.

***Ejemplo*: Aplicar el escepticismo profesional al cuestionar los supuestos**

Un miembro del equipo del encargo pregunta sobre la disminución de las emisiones de GEI y los desechos generados por una entidad desde el año anterior. La administración explica que la disminución en esas métricas se debió en gran parte a una disminución significativa en la producción en el año en curso como resultado de un confinamiento obligatorio debido a un brote de enfermedad.

Si bien esta respuesta puede parecer plausible en ciertos sectores, la entidad se dedica al negocio de producción de alimentos enlatados y secos. El miembro del equipo del encargo, que muestra una mente inquisitiva (un comportamiento que expresa una actitud) y conciencia de las circunstancias generales del encargo (conocimiento y habilidades), sugiere que durante el confinamiento podría haberse esperado que esos artículos tuvieran una mayor demanda de lo habitual. El miembro del equipo, mostrando pensamiento crítico (comportamiento) y conciencia de la conexión de las emisiones de GEI con los registros de producción e financieros (conocimiento y habilidades), sugiere que, antes de volver a hablar con la administración, el equipo podría revisar los registros de ventas de la entidad para ver si las ventas han aumentado o disminuido (es decir, la acción que surge del ejercicio del escepticismo profesional es que el equipo buscará otras fuentes de evidencia).

Como se esperaba, las ventas han aumentado, especialmente durante el primer trimestre del año, que históricamente es un periodo tranquilo después de la temporada festiva. El equipo del encargo propone hacer un seguimiento con la administración para obtener una explicación sobre cómo han aumentado las ventas si la producción ha disminuido y, de ser necesario, solicitar registros de inventarios al final del período anterior para verificar si los altos niveles de inventario podrían explicar las altas ventas sin un aumento correspondiente en la producción. Su propuesta de enfoque para gestionar las preguntas y obtener más evidencia (acciones) muestra la capacidad de pausar su toma de decisiones (comportamiento) y están dispuestos a hacer más preguntas (acciones) cuando las cosas no parecen correctas o no tienen sentido a la luz de lo que saben.

El miembro del equipo del encargo ejerció escepticismo profesional al no aceptar la explicación de la administración al pie de la letra, aunque en otras circunstancias pudiera haber parecido plausible. Demostrar escepticismo profesional, sugerir acciones y explicar sus razones también contribuye a la formación práctica y al coaching de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia (acción).

Juicio profesional

Juicio profesional: *Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas para encargos de aseguramiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.*

59. La experiencia práctica, el entrenamiento y la capacitación en el trabajo pueden ser importantes para desarrollar la capacidad de ejercer el juicio profesional, incluso a través del ejemplo de los líderes del encargo y a través de miembros más experimentados del equipo del encargo que brindan dirección, supervisión y revisión adecuadas a miembros menos experimentados del equipo del encargo.

***Ejemplo*: Aplicar el juicio profesional para comprender la información de sostenibilidad que se debe presentar**

Una entidad ha contratado al profesional para que realice un encargo de aseguramiento sobre su información de sostenibilidad, afirmando que ha cumplido con un marco de reporte que requiere, entre otros, que se reporten y, cuando corresponda, se cuantifiquen los impactos de una entidad sobre el medio ambiente y la sociedad.

Durante las conversaciones con la administración para entender los asuntos de sostenibilidad y la información de sostenibilidad como parte de sus procedimientos de evaluación de riesgos, el profesional descubre que la entidad acaba de iniciar operaciones bajo una nueva licencia para extraer cobre en un ecosistema frágil. La entidad no ha presentado ninguna información sobre los impactos ambientales o sociales de la nueva operación minera, sobre la base de que la infraestructura no está totalmente terminada, las operaciones apenas han comenzado y la mina es inmaterial en el contexto de las operaciones globales de la entidad, que incluyen minas de platino y oro mucho más grandes con emisiones materiales y desechos tóxicos, que operan cerca de comunidades más grandes que pueden verse afectadas negativamente.

El profesional pregunta a la administración sobre la exclusión de los impactos ambientales y sociales de la nueva operación minera, incluyendo si los impactos podrían ser significativos para los usuarios previstos. El profesional considera que, si bien no son materiales cuantitativamente, hay factores cualitativos que deben considerarse, incluido el efecto sobre el frágil ecosistema, su biodiversidad y sobre la población indígena local, cuya comunidad está ubicada cerca del sitio de la mina. Esos asuntos, a su vez, podrían tener un impacto en la entidad en el futuro. A juicio profesional del profesional, la información sobre la nueva operación minera podría ser importante para las necesidades de información de los usuarios previstos y, por lo tanto, material, por lo que solicita que la dirección informe sobre los impactos de este sitio minero.

Gestión de la calidad en la firma

60. La NIAS 5000 incluye una premisa fundamental que dice que el profesional que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NIGC 1, o a requerimientos profesionales, o a requerimientos legales o reglamentarios, respecto de la responsabilidad de la firma por su sistema de gestión de calidad, que son al menos tan exigentes como la NIGC 1.

NIAS 5000 Párrafo 6

61. La razón de esta premisa es que una gestión de calidad adecuada dentro de las firmas que realizan encargos de aseguramiento se reconoce ampliamente como algo de interés público y una parte integral de los encargos de aseguramiento de alta calidad. La NIAS 5000 se ha redactado en el contexto de una serie de medidas adoptadas para apoyar la calidad de los encargos de aseguramiento, incluidas las responsabilidades de la firma de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad para los encargos de aseguramiento. Tenga en cuenta que se aplica una premisa similar con respecto a los requerimientos de ética aplicables. Esto se explica con más detalle en la guía de gestión de calidad en el encargo que aparece a continuación.

NIAS 5000 Párrafo 7

¿Quién determina si los requerimientos de gestión de calidad aplicados por la firma son al menos tan exigentes como la NIGC 1?

62. Si el líder del encargo que realiza el encargo no es miembro de una firma que está sujeta a la NIGC 1 o que de otra manera la aplica, la NIAS 5000 deja en claro que la determinación de si los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios con respecto a la responsabilidad de la firma por su sistema de gestión de calidad son al menos tan exigentes como la NIGC 1 debe haber sido realizada por una autoridad apropiada en la jurisdicción.

¿Quién se considera autoridad apropiada?

63. Una autoridad apropiada podría ser un organismo nacional que establece normas, regulador o supervisión con responsabilidad en materia de auditoría, aseguramiento o requerimientos de ética aplicables relacionados, o una organización de acreditación designada y reconocida por una autoridad.

NIAS 5000 Párrafo A74

64. Una organización de acreditación es un organismo autorizado que realiza la acreditación. Esta autoridad generalmente deriva del gobierno o de otros organismos reguladores. Generalmente, la función de un organismo de acreditación es evaluar, frente a normas acordadas internacionalmente, a las organizaciones que proporcionan servicios de certificación, pruebas, inspección y calibración (conocidos colectivamente como organismos de evaluación de la conformidad). La acreditación también puede demostrar la competencia y la capacidad de desempeño de estas organizaciones.

¿Cómo decide una autoridad competente qué es “al menos igual de exigente”?

65. Esta sería una cuestión que compete a la autoridad apropiada en la jurisdicción. Sin embargo, se prevé que cuando una jurisdicción tenga requerimientos de gestión de calidad que se hayan desarrollado dentro de la jurisdicción, ya sea por medio de leyes, reglamentos o actividades de establecimiento de normas aplicables, se esperaría que una autoridad competente realice alguna

forma de comparación u otra evaluación para determinar si los elementos de la NIGC 1 establecidos en la NIAS 5000 se reflejan adecuadamente en esos requerimientos jurisdiccionales.

¿Los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios deben tener los mismos objetivos y requerimientos que la NIGC 1 para ser considerados al menos tan exigentes?

NIAS 5000 Párrafos A69-A70

66. No necesariamente. El párrafo A69 de la NIAS 5000 describe los asuntos abordados en la NIGC 1, incluidas las responsabilidades de la firma para establecer objetivos de calidad, identificar y evaluar los riesgos para el logro de los objetivos de calidad y diseñar e implementar respuestas para abordar esos riesgos. El párrafo A70 describe con más detalle los ocho componentes de un sistema de gestión de calidad de conformidad con lo establecido en la NIGC 1.

67. La NIAS 5000 reconoce que los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios distintos de la NIGC 1 pueden no reflejar exactamente los componentes, objetivos y requerimientos de la NIGC 1. Sin embargo, para que una autoridad competente determine que esos requerimientos son al menos tan exigentes como la NIGC 1, deben abordar todos los asuntos que se describen a continuación e imponer obligaciones a la firma que alcancen los objetivos y requerimientos de la NIGC 1:

- establecer objetivos de calidad e identificar y evaluar los riesgos para el logro de los objetivos de calidad relevantes para:
  - el proceso de evaluación del riesgo de la firma;
  - gobierno corporativo y liderazgo;
  - cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables;
  - aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
  - realización de los encargos;
  - recursos; e
  - información y comunicación.
- diseñar e implementar respuestas para abordar los riesgos evaluados;
- incluir respuestas que sean consistentes con las respuestas especificadas en la NIGC 1;
- establecer políticas o procedimientos que aborden los encargos que deben estar sujetos a revisiones de calidad;
- establecer un proceso de monitoreo y corrección diseñado para:
  - proporcionar a la firma información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad.
  - tomar las medidas apropiadas para responder a las deficiencias identificadas, de modo que las deficiencias sean corregidas por la firma de manera oportuna.

Si una firma no aplica la NIGC 1 y una autoridad competente no ha determinado que otros requerimientos sean al menos tan exigentes como la NIGC 1, ¿puede una firma aseverar igualmente que cumple con la NIAS 5000?

68. No. Si una jurisdicción no requiere el uso de la NIGC 1 y una autoridad competente no ha determinado que otros requerimientos sean al menos igual de exigentes, el profesional no estará en condiciones de afirmar el cumplimiento de la NIAS 5000. En esas circunstancias, una firma podría consultar con las autoridades o los organismos profesionales pertinentes de su jurisdicción sobre cualquier plan para tomar esa determinación según lo previsto en la NIAS 5000.

¿Puede una firma o un líder del encargo determinar que los requerimientos son al menos tan exigentes como la NIGC 1 si una autoridad competente no ha hecho una determinación?

69. No. Al finalizar la NIAS 5000, el IAASB tuvo en cuenta la necesidad de solidez en cualquier determinación de que los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios distintos de la NIGC 1 son al menos tan exigentes como la NIGC 1, y la necesidad de salvaguardar la calidad y la consistencia dentro de una jurisdicción con respecto a este juicio significativo. En consecuencia, a una firma o a un equipo del encargo no se le permite determinar que los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios distintos de la NIGC 1 son al menos tan exigentes como la NIGC 1. Esa determinación debe ser realizada por una autoridad competente dentro de la jurisdicción.

Gestión de la calidad en el encargo

Responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad

NIAS 5000 Párrafo 31

70. La NIAS 5000 requiere que el líder del encargo asuma la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el encargo y de estar involucrado de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de forma que el líder del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son apropiados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo.

NIAS 5000 Párrafo A76

71. La NIAS 5000 incluye requerimientos que están expresamente destinados a ser cumplidos por el líder del encargo, los cuales se expresan como “el líder del encargo deberá…”. La norma también incluye requerimientos bajo los cuales el líder del encargo está autorizado a asignar el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones a miembros del equipo del encargo que tengan las habilidades o la experiencia adecuadas. Estos requerimientos se expresan como “el líder del encargo deberá asumir la responsabilidad de…”.

NIAS 5000 Párrafo 32

72. Cuando el líder del encargo asigna el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones relacionadas con un requerimiento de “asumirá la responsabilidad” de la NIAS a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al líder del encargo a cumplir con esos requerimientos, la NIAS 5000 requiere que el líder del encargo dirija y supervise a esos miembros del equipo del encargo en el cumplimiento de esos procedimientos, tareas o acciones asignados, y que revise su trabajo. Esto se basa en el principio general de asumir la responsabilidad de gestionar y lograr la calidad en el encargo y participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo.

¿Puede el líder del encargo recibir asistencia de otros, incluida la firma, para cumplir requerimientos que están expresamente destinados a ser responsabilidad del líder del encargo o que éste debe cumplir?

73. Sí. El líder del encargo puede obtener información de la firma u otros miembros del equipo del encargo para ayudarlos a cumplir estos requerimientos de la norma.

***Ejemplo*: Amenazas al cumplimiento con los requerimientos de ética aplicables**

La NIAS 5000 requiere que el líder del encargo adopte las medidas adecuadas si llegan a su conocimiento cuestiones que indiquen que existe una amenaza al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o cuando haya evidencia de incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

NIAS 5000
Párrafos 36-37

Las políticas y procedimientos de la firma pueden requerir que todo el personal complete cuestionarios de independencia o registre todos los intereses financieros en sistemas centralizados de la firma. Por tanto, la firma puede, a través de su sistema de gestión de calidad, proporcionar a los líderes del encargo información o notificaciones de cualquier cuestión que surja y que pueda representar potencialmente una amenaza al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, a fin de permitirles cumplir con esos requerimientos.

¿Qué significa en la práctica una participación suficiente y adecuada?

74. Una participación suficiente y adecuada significa que el líder del encargo participa activamente en los juicios y conclusiones importantes alcanzados que deben realizarse en el encargo. La participación suficiente y adecuada del líder del encargo a lo largo del encargo de puede demostrarse de diferentes maneras. Los siguientes ejemplos son una lista no exhaustiva de algunas actividades comunes que ayudan a demostrar una participación suficiente y adecuada, cuando sea aplicable a las circunstancias del encargo y cuando se refleje adecuadamente a través de la documentación apropiada en el expediente del encargo:

NIAS 5000
Párrafo A75

***Ejemplo*: Participación suficiente y adecuada del líder del encargo**

- Dirigir las reuniones de planificación del equipo del encargo, incluidas las conversaciones sobre los riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude.
- Conversar y acordar la materialidad de las revelaciones.
- Participación en las decisiones sobre el alcance del encargo, incluyendo la identificación de los componentes donde se realizará el trabajo de aseguramiento en un encargo de grupo.
- Conversaciones oportunas con el revisor de calidad del encargo.
- Lectura y comentarios sobre los documentos de información de sostenibilidad elaborados por la entidad.

Recursos del encargo

75. El líder del encargo también debe determinar que se asignen o pongan a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo de manera oportuna, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo, las políticas o procedimientos de la firma y cualquier cambio que pueda surgir durante el encargo.

NIAS 5000 Párrafo 41

76. Los recursos del encargo incluyen recursos humanos, tecnológicos y de propiedad intelectual. Dada la naturaleza de un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad, puede ser necesario contratar una variedad de recursos humanos para llevar a cabo el encargo, como se muestra a continuación:

Diagrama B.5 – Recursos humanos del encargo y el equipo del encargo

Equipo del encargo: *El líder del encargo y otro personal que realice el encargo, y cualquier otro individuo que realice procedimientos en el encargo, excluyendo al experto externo del profesional y a los auditores internos que brinden asistencia directa en el encargo.*

NIAS 5000 Párrafo 18

77. Se requiere que el equipo del encargo, en conjunto, tenga la competencia y las capacidades apropiadas en habilidades y técnicas de aseguramiento y competencia en sostenibilidad para llevar a cabo el encargo de aseguramiento de sostenibilidad. Véase una explicación adicional en la **Parte C** – *Aceptación y continuidad del encargo*, incluidas las condiciones previas para el aseguramiento.

78. Los miembros del equipo del encargo también están sujetos a los requerimientos de dirección, supervisión y revisión especificados en la NIAS 5000, que respaldan la gestión general de la calidad del encargo. La NIAS 5000 proporciona requerimientos claros y la guía de aplicación relacionada sobre la dirección y supervisión esperadas del equipo y la revisión del encargo realizado. Por consiguiente, estos asuntos no se explican con más detalle en esta Guía.

NIAS 5000 Párrafos 46-49

79. La NIAS 5000 también incluye requerimientos separados relacionados con el uso del trabajo de auditoría interna (NIAS 5000, párrafo 59) (no abordado en esta Guía) y el uso del trabajo de un experto externo del profesional (NIAS 5000, párrafos 56-58; consulte más orientación en la **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de un grupo*, cadena de valor y uso del trabajo de otros. Los miembros de la función de auditoría interna de la entidad, cuando se utiliza su trabajo, y los expertos externos del profesional contratados por la firma, no son miembros del equipo del encargo, ya que no están realizando procedimientos de aseguramiento en el encargo bajo la dirección, supervisión y revisión del líder del encargo.

NIAS 5000 Párrafos 56-59

Profesionales de componentes y otro(s) profesional(es)

80. La NIAS 5000 explica que una firma distinta a la del profesional puede participar en la realización del encargo de aseguramiento de sostenibilidad. Cuando el profesional pretende obtener evidencia mediante el uso del trabajo de una firma distinta a la suya, la NIAS 5000 requiere que el líder del encargo determine si puede involucrarse de manera suficiente y adecuado en el trabajo de esa otra firma. Esto es consistente con su responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad, así como de participar de forma suficiente y adecuada en el encargo (véase el párrafo 70 anterior).

81. Cuando el profesional puede participar de forma suficiente y adecuada en el trabajo de otra firma, esa firma se considera un profesional del componente:

Profesional del componente: *Una firma que realiza trabajo de aseguramiento en un componente para fines del encargo de aseguramiento de sostenibilidad, donde el profesional puede participar de manera suficiente y adecuada. Las referencias al profesional del componente incluyen, cuando corresponda, a miembros de esa firma. Los individuos de un profesional del componente que realizan el trabajo son miembros del equipo de encargo.*

NIAS 5000 Párrafo 18

82. Cuando el profesional **no** puede participar de forma suficiente y adecuada en el trabajo de otra firma, esa firma se considera otro profesional:

Otro profesional: *Una firma distinta a la del profesional, que realiza trabajo que el profesional pretende utilizar para fines del encargo de aseguramiento de sostenibilidad y en el que el profesional no puede participar de manera suficiente y adecuada*

NIAS 5000 Párrafo 18

Para fines de la NIAS:

(a) *El trabajo de otro profesional que el profesional tenga intención de utilizar para fines del encargo de aseguramiento de sostenibilidad se realiza en el contexto de un encargo por separado.*

(b) *Los individuos de otro profesional que realizan el trabajo no son miembros del equipo del encargo, ya que no realizan procedimientos en el encargo de aseguramiento de sostenibilidad. Estos individuos tampoco son expertos del profesional.*

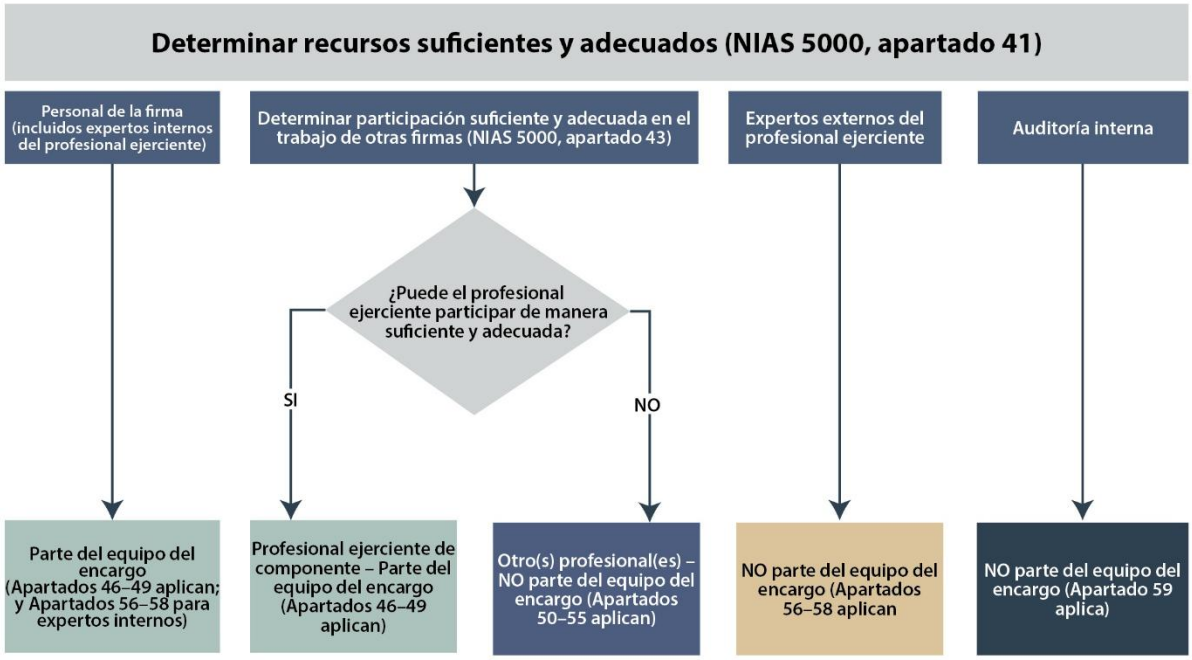
(c) *Las referencias al uso del trabajo de otro profesional incluyen, cuando corresponda, el trabajo realizado por personas de esa otra firma.*

83. La NIAS 5000 proporciona ejemplos de circunstancias en las que el profesional puede no participar de manera suficiente y adecuada en el trabajo de otra firma. Por ejemplo, la incapacidad de participar de manera suficiente y adecuada en el trabajo de una firma distinta a la del profesional puede surgir porque el trabajo ya se ha realizado, el acceso profesional al trabajo de esa firma está restringido por ley o regulación, o el trabajo se relaciona con un componente de la cadena de valor y ni la administración de la entidad ni el profesional tienen derecho de acceso al trabajo de esa otra firma.

NIAS 5000 Párrafo A106

84. El siguiente diagrama representa los requerimientos aplicables de la NIAS 5000 relacionados con los recursos del encargo:

Diagrama B.6 – Recursos humanos del encargo y requerimientos aplicables



85. La **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de un grupo, cadena de valor y uso del trabajo de otros* contiene orientación específica sobre los encargos de aseguramiento de sostenibilidad de grupo, incluidas las definiciones de “información de sostenibilidad del grupo” y “componente”, y aborda otros asuntos relacionados con el uso de profesionales de los componentes, incluidas las expectativas con respecto a que el profesional participe de manera suficiente y adecuada en el trabajo de los componentes que están dentro del control de la entidad que reporta. La **Parte D** también incluye orientación detallada sobre los requerimientos de la NIAS 5000 aplicables al uso del trabajo de otro profesional.

¿El concepto de participación suficiente y adecuada es diferente en el contexto de una firma distinta a la del profesional (por ejemplo, profesionales del componente) en comparación con la participación del personal de la firma?

86. No. Este concepto se aplica independientemente de quién realice el trabajo de aseguramiento. Algunos factores adicionales que podría ser necesario considerar para los profesionales de los componentes incluyen su ubicación geográfica, la posibilidad de acceder a su trabajo para revisarlo, si la información puede enviarse fuera del territorio del profesional o cómo abordar las diferencias lingüísticas. El grado de participación dependerá de la naturaleza y el alcance del trabajo realizado por el profesional en el contexto general del encargo de aseguramiento de sostenibilidad del grupo y de los riesgos evaluados de incorrección material en la información de sostenibilidad del componente. Véase orientación adicional y ejemplos en la **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de un grupo, cadena de valor y uso del trabajo de otros.*

Si otro equipo de la propia firma del profesional ha llevado a cabo un encargo de aseguramiento separado, ¿puede ser otro profesional?

87. Sí. Si bien puede esperarse que una firma tenga conocimiento de todos los encargos de aseguramiento que ha realizado para una entidad, la NIAS 5000 reconoce que puede ser posible que otra oficina de la firma del profesional o una firma de la red haya realizado un encargo separado sobre información de sostenibilidad. Esto puede ser más probable, por ejemplo, en una firma más grande y extendida sobre una amplia zona geográfica. La **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de un grupo, cadena de valor y uso del trabajo de otros,* aborda una orientación específica sobre los encargos de aseguramiento de sostenibilidad de grupo e incluye un ejemplo de una situación en la que otra oficina en la firma del profesional puede ser considerada (al menos inicialmente) como otro profesional (véase **Parte D**, párrafo 237).

¿Las firmas de la red siempre se consideran profesionales de componentes?

88. No necesariamente. Como se explicó anteriormente, si otra firma se considera profesional de un componente depende de si el líder del encargo del grupo puede involucrarse de manera suficiente y adecuada en el trabajo que se realizará en un componente. Cuando otra firma aún no ha realizado ningún trabajo en relación con un componente, si el trabajo debe ser realizado por una firma de la red, se puede esperar que el profesional pueda dirigir, supervisar y revisar ese trabajo y participar de manera suficiente y adecuada y, por lo tanto, la firma de la red sería un profesional del componente. Sin embargo, como se explicó anteriormente, si el profesional responsable del encargo de aseguramiento de sostenibilidad del grupo (al que se hace referencia en esta Guía como el "profesional del grupo") pretende utilizar evidencia de un encargo de aseguramiento de sostenibilidad separado que ya ha sido completado por una firma de la red, el profesional del grupo no podrá participar de manera suficiente y adecuado en ese trabajo. En esos casos, la otra firma de la red sería otro profesional.

¿Otra firma que realice un encargo separado, siempre se considerará otro profesional?

89. No. Si bien la existencia de un encargo separado que ya se ha completado es probablemente la razón más común por la que un profesional no puede participar de manera suficiente y adecuada en el trabajo de la otra firma (por ejemplo, en el primer año de un encargo de aseguramiento de sostenibilidad), si la otra firma aún no ha comenzado ese otro encargo, el profesional puede llegar a un acuerdo con esa firma para participar de manera suficiente y adecuada en su trabajo de modo que se convierta en un profesional de componente.

¿Qué otras razones podrían llevar a que otra firma sea considerada como otro profesional?

90. Puede haber otros factores, como ya se explicó, que podrían crear barreras a la capacidad del profesional de participar de manera suficiente y adecuada, como leyes o regulaciones que prohíban la transferencia de información fuera de una jurisdicción, leyes de confidencialidad o privacidad, o una incapacidad general para acceder al trabajo de otra firma.

Ejemplo: Restricciones a la capacidad de supervisar y revisar el trabajo de otros

La otra firma está ubicada en una jurisdicción con estrictas leyes de confidencialidad y privacidad que le prohíben brindar acceso a documentos, papeles de trabajo o evidencia a personas fuera de las fronteras de la jurisdicción, lo que restringe la capacidad del profesional para supervisar y revisar el trabajo de la otra firma. Sin embargo, cabe señalar que en esas circunstancias también puede no ser posible cumplir con los requerimientos aplicables al uso del trabajo de otro profesional debido a esas restricciones.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia

91. La NIAS 5000 incluye una segunda premisa fundamental, según la cual los miembros del equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se haya designado uno) están sujetos a las disposiciones del Código IESBA relacionadas con los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad, o a los requerimientos profesionales, legales o reglamentarios, que sean al menos tan exigentes como el Código IESBA.

NIAS 5000 Párrafo 6

92. La razón de esta premisa es que el cumplimiento de los principios de ética, incluidos los requerimientos de independencia, se reconoce ampliamente como algo de interés público y una parte integral de los encargos de aseguramiento de alta calidad.

NIAS 5000 Párrafo 7

¿Quién determina si los requerimientos de ética aplicables a los que la firma está sujeta son al menos tan exigentes como el Código IESBA?

93. Si la jurisdicción o la firma no siguen el Código IESBA, la NIAS 5000 deja en claro que la determinación de si los requerimientos profesionales, legales o reglamentarios que abordan los requerimientos de ética aplicables para los encargos de aseguramiento son al menos tan exigentes como el Código IESBA debe haber sido realizada por una autoridad apropiada en la jurisdicción.

¿Quién se considera autoridad apropiada?

94. La NIAS 5000 explica que una autoridad apropiada podría ser un organismo nacional que establece normas, regulador o de supervisión con responsabilidad en materia de auditoría, aseguramiento o requerimientos de ética aplicables relacionados, o una organización de acreditación designada y reconocida por una autoridad.

NIAS 5000 Párrafo A63

¿Cómo decide una autoridad competente qué es "al menos igual de exigente"?

95. Esta sería una cuestión que compete a la autoridad apropiada en la jurisdicción. Sin embargo, se prevé que cuando una jurisdicción tenga requerimientos de ética aplicables específicos, incluidos los requerimientos de independencia, que se hayan desarrollado dentro de la jurisdicción, ya sea por medio de leyes, reglamentos o actividades de establecimiento de normas aplicables, se esperaría que la autoridad competente realice alguna forma de comparación u otra evaluación para determinar si los elementos del Código IESBA como se establecen en la NIAS 5000 se reflejan adecuadamente en esos requerimientos jurisdiccionales.

¿Los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios deben tener exactamente los mismos requerimientos que el Código IESBA para ser considerados al menos tan exigentes?

96. No. La NIAS 5000 reconoce que los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios distintos del Código IESBA pueden no reflejar exactamente los requerimientos individuales detallados del Código IESBA. Sin embargo, para que una autoridad apropiada determine que esos requerimientos son al menos tan exigentes como el Código IESBA, esos requerimientos tendrían que abordar todos los asuntos que se describen a continuación e imponer obligaciones a la firma que logren los objetivos de los requerimientos del Código IESBA:

NIAS 5000 Párrafos A58-A59, A62

- Establecer los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y comportamiento profesional.
- Requerimientos que abordan la forma en que un profesional cumple con esos principios fundamentales.
- Cómo identificar amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, incluidas las amenazas relacionadas con:
  - interés propio,
  - autorrevisión,
  - abogacía,
  - familiaridad, e
  - Intimidación
- Los requerimientos que abordan las posibles amenazas al cumplimiento derivadas de temas específicos, incluyendo:
  - Conflictos de interés.
  - Nombramientos profesionales.
  - Segundas opiniones.
  - Honorarios y otros tipos de remuneración.
  - Incentivos, incluidos regalos e invitaciones.
  - Custodia de los activos de clientes.
  - Respuesta al incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias.
- Evaluar si las amenazas identificadas se encuentran en un nivel aceptable y, de no ser así, abordarlas eliminando las circunstancias que las crean, aplicando salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable o retirándose del encargo, cuando el retiro sea posible según la ley o regulación aplicable.
- Requerimientos que aborden la independencia de la entidad sujeta al encargo de aseguramiento y sus entidades relacionadas, incluyendo, en su caso, a qué entidades se aplican esos requerimientos.
- Esos requerimientos de independencia deberán de abordar asuntos específicos que pueden afectar o influenciar la independencia del profesional, incluidos:

- Honorarios.
- Regalos y hospitalidad.
- Litigio real o indicio de litigio.
- Intereses financieros.
- Préstamos y garantías.
- Relaciones comerciales.
- Relaciones familiares y personales.
- Servicio reciente con un cliente de aseguramiento.
- Servir como director o funcionario de un cliente de aseguramiento.
- Empleo con un cliente de aseguramiento.
- Asociación prolongada del personal con un cliente de aseguramiento.
- Prestación de servicios distintos de los de aseguramiento a un cliente de aseguramiento.

Si una firma no sigue el Código IESBA y ninguna autoridad apropiada de una jurisdicción ha determinado la equivalencia de otros requerimientos del Código IESBA, ¿puede una firma aseverar igualmente que cumple con la NIAS 5000?

97. No. Si una jurisdicción no requiere el uso del Código IESBA y ninguna autoridad apropiada ha determinado la equivalencia de otros requerimientos del Código IESBA, el profesional no estará en condiciones de poder afirmar el cumplimiento de la NIAS 5000. En esas circunstancias, una firma podría consultar con las autoridades o los organismos profesionales pertinentes de su jurisdicción sobre cualquier plan para tomar esa determinación según lo previsto en la NIAS 5000.

¿Puede una firma o un líder del encargo determinar que los requerimientos son al menos tan exigentes si una autoridad competente no ha hecho una determinación?

98. No. Al finalizar la NIAS 5000, el IAASB tuvo en cuenta la necesidad de solidez en cualquier determinación de que los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios distintos de los del Código IESBA son al menos tan exigentes como el Código IESBA, y la necesidad de salvaguardar la calidad y la consistencia dentro de una jurisdicción con respecto a este juicio significativo. En consecuencia, a una firma o a un equipo del encargo no se le permite determinar que los requerimientos profesionales o los requerimientos legales o reglamentarios distintos del Código IESBA son al menos tan exigentes como el Código IESBA. Esa determinación debe ser realizada por una autoridad competente dentro de la jurisdicción.

Evidencia

Evidencia: *Información, después de aplicar los procedimientos de aseguramiento, que el profesional utiliza para extraer conclusiones que forman la base de su conclusión y su informe de aseguramiento.*

NIAS 5000
Párrafo 18

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

Fundamentos de la evidencia

99. La información que se pretende utilizar como evidencia puede provenir de fuentes internas de la entidad o de fuentes externas a la entidad, lo que puede afectar la disponibilidad, accesibilidad y comprensibilidad de esta información. La NIAS 5000 proporciona ejemplos de diferentes posibles fuentes de información. La información puede provenir de los registros de la entidad, de la administración u otras fuentes internas de la entidad, o de otras entidades dentro del control de la entidad o entidades en la cadena de valor. La información también puede provenir de otras fuentes, tales como: un experto de la administración, un experto del profesional, una organización de servicios, fuentes independientes externas a la entidad (es decir, un asesor legal, un banco, etc.) u otro profesional.

NIAS 5000
Párrafo A255

Diagrama B.7 – Una descripción general de cómo la información se convierte en evidencia

100. La NIAS 5000 requiere que el profesional evalúe la relevancia y fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia al diseñar y ejecutar procedimientos. El párrafo A246 de la NIAS 5000 indica que los factores que pueden influir en la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos para evaluar la
relevancia y fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia incluyen:

NIAS 5000 Párrafo 90

- La fuente de la información; y
- los atributos de relevancia y fiabilidad de la información que se consideran aplicables en las circunstancias.

101. Los factores que pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa, además de los previstos en el párrafo A261 de la NIAS 5000, pueden incluir:

- La competencia y reputación de la fuente de información externa con respecto a la información, incluyendo si la información es proporcionada rutinariamente por una fuente con un historial de proporcionar información confiable.
- Si se revelan las bases de la información utilizada proveniente de una fuente de información externa y los métodos utilizados para preparar la información; por ejemplo, una agencia de precios puede compilar datos de precios e informar un precio de mercado externo, pero puede no controlar cómo se prepara la información en su fuente original.
- Si la información es adecuada para su uso en la forma en que se utiliza, si se desarrolló teniendo en cuenta los marcos o criterios aplicables, o si utiliza información que fue preparada de manera consistente por las entidades subyacentes; por ejemplo, las agencias de calificación pueden publicar los criterios ESG de las empresas, pero pueden estar utilizando información que no ha sido preparada de manera consistente entre esas empresas, o pueden haber utilizado modelos en ausencia de información real sobre la empresa.
- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa; es probable que un banco central o una oficina gubernamental con un mandato legislativo para proporcionar información al público sea una autoridad para ciertos tipos de información; por ejemplo, el Panel Intergubernamental sobre Cambio Climático generalmente se considera una fuente autorizada sobre escenarios relacionados con el clima.
- Información alternativa que pueda contradecir la información utilizada, por ejemplo, puede haber otras fuentes similares de información externa disponibles; cuando fuentes similares reportan rangos muy diferentes de información, eso puede plantear dudas para el profesional.

102. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el profesional puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Sin embargo, si el profesional identifica condiciones que le hacen creer que un documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento han sido modificados, pero no se le ha informado, el profesional debe investigar más a fondo y determinar el efecto sobre el resto de la evidencia obtenida. El párrafo A273 de la NIAS 5000 establece posibles procedimientos para investigar más a fondo. El párrafo A274 de la NIAS 5000 establece factores o circunstancias de manera más amplia que pueden dar lugar a dudas sobre la fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia.

NIAS 5000 Párrafo 93

¿Qué afecta la suficiencia y adecuación de la evidencia necesaria para respaldar la conclusión de aseguramiento?

103. El profesional utiliza el juicio profesional y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación. Suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas y juntas afectan la capacidad de persuasión de la evidencia. Por lo general, la evidencia será más convincente que concluyente.

104. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la idoneidad de la evidencia se refiere a su calidad. La calidad de la evidencia depende de la importancia y fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia, así como de la efectividad del diseño de los procedimientos de aseguramiento y de la aplicación de esos procedimientos por parte del profesional.

105. La información que es más relevante y fiable normalmente es de mayor calidad y, por lo tanto, puede proporcionar evidencia más persuasiva. Si la evidencia es más persuasiva, el profesional puede determinar que es suficiente para respaldar sus conclusiones. Alternativamente, cuando la evidencia es menos persuasiva, el profesional puede determinar que se necesita evidencia adicional. Sin embargo, aumentar la cantidad de evidencia mediante la realización del mismo tipo de procedimientos puede no proporcionar evidencia más persuasiva en todas las circunstancias.

106. En la práctica, el proceso de obtención de evidencia es iterativo, y las consideraciones que afectan los juicios sobre lo que constituye evidencia suficiente y adecuada pueden revisarse a medida que surge nueva información durante el encargo.

107. La naturaleza del encargo (aseguramiento limitado versus aseguramiento razonable) afectará la naturaleza y el alcance de los procedimientos y, por lo tanto, la evidencia obtenida. Sin embargo, independientemente del nivel de seguridad, se necesita evidencia suficiente y adecuada para respaldar la conclusión de aseguramiento del encargo.

108. La **Parte H** – *Conclusión e Informe* aborda la evaluación que hace el profesional de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida como parte de formar la conclusión de aseguramiento.

¿Qué debe tener en cuenta el profesional al diseñar y ejecutar procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada?

109. Además de la orientación de los párrafos A229 a A231 de la NIAS 5000, el profesional también puede considerar lo siguiente al diseñar y ejecutar procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada.

NIAS 5000 Párrafos A229 - A231

Consideraciones del profesional

Las consideraciones al diseñar y ejecutar procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada pueden incluir lo siguiente:

- ¿Qué se logrará con el procedimiento? Por ejemplo, ¿proporcionará evidencia sobre si ha ocurrido un hecho que afecta la información de sostenibilidad o si la información de sostenibilidad está completa? La finalidad del procedimiento puede afectar la “dirección” del procedimiento, por ejemplo, si se realiza desde la información de sostenibilidad reportada a otra fuente (ocurrió), o desde la otra fuente a la información de sostenibilidad reportada (está completa).
- ¿El riesgo de agregación y la materialidad para la ejecución del trabajo son consideraciones relevantes al diseñar o realizar el procedimiento?
- ¿Cuánta evidencia sería necesario obtener y de cuáles de las fuentes disponibles? Por ejemplo, cuando el riesgo evaluado de incorrección material es alto, o si cada fuente disponible proporciona sólo algo de evidencia, pero no suficiente, por sí sola, el profesional puede tratar de obtener más evidencia que cuando el riesgo evaluado de incorrección material es bajo o puede tratar de obtener evidencia de más de una fuente disponible.
- ¿Cuál es la naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos, y cómo podría eso afectar a los recursos necesarios en el equipo del encargo, incluidos los expertos del profesional?

¿Qué desafíos podrían enfrentar los profesionales al diseñar y ejecutar procedimientos de obtención de evidencia?

110. Los siguientes factores pueden crear desafíos para los profesionales al diseñar y realizar procedimientos para obtener evidencia y decidir cuánta evidencia es suficiente para respaldar la conclusión de aseguramiento:

- La información de sostenibilidad puede incluir información financiera y no financiera, y la información presentada puede ser cualitativa o cuantitativa. También puede presentarse en diferentes formatos, por ejemplo, texto, cuadros, gráficos, diagramas, imágenes o vídeos incrustados.
- La información de sostenibilidad puede incluir estimaciones e información prospectiva que pueden estar sujetas a una incertidumbre inherente de medición o evaluación.
- La información de sostenibilidad puede estar respaldada mayoritariamente por información generada internamente sin que el profesional tenga oportunidad de corroborarla con un tercero. En este caso, puede ser difícil comprobar la totalidad de la información de sostenibilidad, en particular si no se dispone de una población recíproca como fuente alternativa para realizar la prueba (es decir, el sistema de contabilidad de partida doble no siempre se utiliza o no es necesario cuando se presenta información de sostenibilidad).
- Los encargos de aseguramiento de sostenibilidad también pueden incluir información obtenida de fuentes externas a la entidad, por ejemplo, de otras entidades dentro de la cadena de valor de la entidad, de agencias tal como registros de compensación de carbono, organizaciones que proporcionan información como factores de conversión de CO2 utilizados para calcular o evaluar el tema subyacente, u organizaciones que proporcionan datos de punto de referencia de la industria. La entidad también podrá subcontratar algunas de sus actividades a organizaciones de terceros, por ejemplo, para realizar estudios en su nombre o para analizar la calidad de las aguas residuales de sus operaciones.
- El proceso de la entidad para preparar la información de sostenibilidad y otros componentes del sistema de control interno de la entidad sobre la preparación de la información de sostenibilidad relevante para el encargo pueden a menudo no estar completamente desarrollados, en particular cuando una entidad comienza a preparar su información de sostenibilidad. Además, puede que no haya el mismo rigor de control sobre la información cualitativa que sobre la información cuantitativa.

¿Cómo se ve la evidencia suficiente y adecuada en relación con la información de una entidad de la cadena de valor? ¿Es diferente a la información de una entidad dentro del control de la entidad que informa?

111. El hecho de que la información sobre sostenibilidad pueda incluir información de la cadena de valor ascendente o descendente de la entidad no cambia la responsabilidad del profesional de obtener evidencia suficiente y adecuada. Sin embargo, pueden existir limitaciones en la capacidad de la administración para obtener información de entidades de la cadena de valor fuera del control de la entidad. En estas circunstancias, la evaluación realizada por el profesional sobre la relevancia y fiabilidad de esta información puede verse afectada. Los criterios aplicables pueden proporcionar ciertas disposiciones de alivio para la administración (por ejemplo, la capacidad de desarrollar estimaciones utilizando datos promedio del sector, después de realizar

NIAS 5000 Párrafos A252, A290

esfuerzos razonables para obtener la información). Independientemente de cualquier limitación a la capacidad de la administración para obtener información de esas entidades de la cadena de valor, el profesional debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la información de la cadena de valor informada por la administración. Párrafo A290

La NIAS 5000 describe los procedimientos que el profesional puede considerar en estas circunstancias, incluido probar del proceso de la administración para obtener esa información.

112. Debido a las limitaciones que puedan existir para obtener información de la cadena de valor ascendente o descendente de la entidad, en algunos casos los procedimientos del profesional pueden limitarse a evaluar si la administración ha cumplido con los requerimientos de los criterios y a probar la razonabilidad de esa información. El profesional también puede intentar obtener evidencia del trabajo de otro profesional, si se ha trabajado sobre esa información. Esto puede incluir el uso de un informe para múltiples entidades.
Véase también la **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de un grupo, cadena de valor y uso del trabajo de otros*.

NIAS 5000 Párrafo 51

Materialidad

113. La materialidad es un concepto impulsado por el usuario, es decir, la materialidad se ve afectada por la percepción de las necesidades de información de los usuarios previstos de la información de sostenibilidad. A menos que el marco de reporte de sostenibilidad (u otros criterios aplicables) lo defina o describa de manera diferente, el concepto de materialidad normalmente incluye los siguientes principios:

- Los juicios sobre asuntos que son materiales para los usuarios previstos de la información de sostenibilidad se basan en una consideración de las necesidades de información comunes de los usuarios previstos como grupo.
- Las incorrecciones, incluyendo las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o en forma agregada, podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones toman los usuarios previstos con base en la información de sostenibilidad.

114. Tanto la entidad como el profesional de aseguramiento realizan juicios sobre la materialidad en este contexto.

115. La materialidad es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por la percepción del profesional sobre las necesidades comunes de los usuarios previstos como grupo. En este contexto, es razonable que el profesional asuma que los usuarios previstos:

- Tienen un conocimiento razonable de los asuntos de sostenibilidad y están dispuestos a analizar la información de sostenibilidad con una diligencia razonable;
- Entienden que la información sobre sostenibilidad se prepara y asegura considerando niveles apropiados de materialidad, y que comprenden cualquier concepto de materialidad incluido en los criterios aplicables;
- Comprenden cualquier incertidumbre inherente involucrada en la medición o evaluación de los asuntos de sostenibilidad; y
- Toman decisiones razonables sobre la base de la información de sostenibilidad.

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

¿Cuál es la diferencia entre el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe reportarse (a veces denominado "proceso de materialidad" de la entidad) y la aplicación de la materialidad por parte del profesional en la planificación y ejecución del trabajo?

117. Como se explicó en los párrafos 113-114 anteriores, el concepto de materialidad es el mismo para la entidad y para el profesional (es decir, es un concepto impulsado por el usuario, que se ve afectado por la percepción de las necesidades de información de los usuarios previstos de la información de sostenibilidad). Tanto la entidad como el profesional de aseguramiento realizan juicios sobre la materialidad en el contexto de las necesidades de información de los usuarios previstos, y los requerimientos del marco de información pueden proporcionar un marco de referencia para los juicios de la entidad y del profesional de aseguramiento sobre la materialidad (por ejemplo, materialidad financiera, materialidad de impacto o ambas).

118. El proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe reportarse se centra en identificar los temas o aspectos de los temas de sostenibilidad que son relevantes para los usuarios y luego aplicar la materialidad para determinar qué información sobre temas o aspectos de los temas relevantes es material y, por lo tanto, debe reportarse. Al aplicar la materialidad, la entidad también considera el nivel de detalle de las revelaciones para satisfacer las necesidades de información de los usuarios previstos. El profesional considera el proceso de la entidad en diversos momentos del encargo, como se ilustra en el Anexo 2 de la NIAS 5000.

119. El profesional considera (para las revelaciones cualitativas) o determina (para las revelaciones cuantitativas) la materialidad al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, al diseñar y realizar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados y al evaluar incorrecciones identificadas en la información de sostenibilidad. Véase la **Parte E** – *Planificación* para mayor orientación sobre la aplicación profesional de la materialidad por parte del profesional con la finalidad de planificar y realizar el encargo.

120. En el contexto de la evaluación de incorrecciones identificadas, tanto la administración como el profesional comparten un objetivo similar, es decir, evaluar si las incorrecciones identificadas, individualmente o en conjunto, causarían que la información de sostenibilidad contenga incorrecciones materiales. La perspectiva de la administración sobre lo que se considera una incorrección material puede diferir de la opinión del profesional, pero en última instancia cualquier diferencia de opiniones sobre si la información de sostenibilidad contiene incorrecciones materiales debería resolverse, o podría llevar a una conclusión de aseguramiento modificada. La **Parte H** – *Conclusión e informe*, aborda la evaluación que hace el profesional de las incorrecciones no corregidas y las implicaciones para el informe de aseguramiento si el profesional concluye que la información de sostenibilidad contiene incorrecciones materiales.

¿Cómo se identifican los usuarios previstos y las necesidades de información de esos usuarios previstos?

121. Cuando la entidad decide qué información de sostenibilidad reportar (es decir, el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que se debe reportar), la administración tiene en cuenta su conocimiento de los usuarios previstos de la información de sostenibilidad y sus necesidades de información.

122. La NIAS 5000 define a los “usuarios previstos” como sigue:

> ***Usuarios previstos:*** *La(s) persona(s) u organización(es), o grupo(s) de personas, que el profesional ejerciente espera que utilicen el informe de aseguramiento de sostenibilidad. En algunos casos, puede haber usuarios previstos distintos de aquellos a quienes va dirigido el informe de aseguramiento de la sostenibilidad.*
>
> **NIAS 5000 Párrafo 18**

123. Puede ocurrir que el profesional no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a este. En tales casos, en especial cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en asuntos de sostenibilidad, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios previstos pueden identificarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante acuerdo entre el profesional y la administración o los responsables del gobierno de la entidad, o por ley o regulación.

124. Las necesidades de información de los usuarios previstos pueden estar especificadas. Por ejemplo, en algunos casos, ciertos usuarios (por ejemplo, prestamistas) pueden solicitar que se realice un encargo de aseguramiento sobre información de sostenibilidad que ha sido preparada utilizando criterios diseñados para un propósito específico. En otros casos, la entidad puede haber llevado a cabo un proceso para evaluar los temas identificados con las partes interesadas pertinentes, tal como una encuesta o un mecanismo de consulta. El profesional puede considerar el proceso seguido por la entidad para informarle sobre los factores que pueden influir en las necesidades de información de los usuarios previstos.

125. La **Parte C** – *Aceptación y continuidad, incluyendo las condiciones previas para el aseguramiento*, proporciona orientación adicional para comprender el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe reportarse al establecer si las condiciones previas están presentes. La **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos* aborda el entendimiento detallado que necesita el profesional sobre el proceso de la entidad al identificar y evaluar el riesgo de incorrección material.

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias

126. Los objetivos del profesional al llevar a cabo un encargo de aseguramiento de sostenibilidad incluyen “obtener un aseguramiento razonable o un aseguramiento limitado, según corresponda, acerca de si la información de sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales”. Las incorrecciones pueden deberse a error o fraude (véase la definición de “incorrección” en la NIAS 5000 párrafo 18), las responsabilidades del profesional en relación con la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material, el diseño y la ejecución de procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material, y la acumulación y consideración de las incorrecciones identificadas, abarcan tanto el error como el fraude.

NIAS 5000 Párrafo 16

127. En relación con el incumplimiento de leyes y regulaciones (NOCLAR, por sus siglas en inglés), el profesional debe permanecer alerta ante la posibilidad de que los procedimientos realizados durante el encargo puedan poner en su atención casos de incumplimiento o indicio de NOCLAR.

NIAS 5000
Párrafo 65

¿Cuál es la diferencia entre fraude e incumplimiento de leyes y regulaciones?

128. La diferencia fundamental entre el fraude y NOCLAR es que el fraude es un acto intencional que implica el uso del engaño, mientras que NOCLAR son actos contrarios a las leyes o regulaciones vigentes que pueden ser intencionales o no intencionales. Las definiciones de fraude y NOCLAR que aparecen a continuación dejan clara esta diferencia.

Fraude: *Un acto intencional de una o más personas de la dirección, los encargados del gobierno de la entidad, empleados, o terceros, que implique el uso de engaño para obtener una ventaja injusta.*

NIAS 5000
Párrafo 18

Incumplimiento con leyes o regulaciones: *Actos de omisión o comisión, intencionales o no, cometidos por la entidad, o por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por personas que trabajen para la entidad o bajo su dirección, que sean contrarios a las leyes o regulaciones vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad.*

NIAS 5000
Párrafo 18

¿La NIAS 5000 contiene requerimientos que aborden el fraude y el incumplimiento de leyes y regulaciones?

129. Sí, existen requerimientos relacionados con el fraude y NOCLAR en la NIAS 5000, algunos comunes a ambos temas y otros específicos para uno u otro. Estos requerimientos se presentan en el **Anexo 2** de esta Guía para facilitar su consulta.

¿Qué es la elusión de los controles por parte de la administración?

130. La elusión de los controles por parte de la administración se refiere a acciones tomadas por la administración para eludir los controles establecidos. Esto puede ocurrir por diversas razones, como lograr los resultados deseados o responder a necesidades empresariales urgentes. Sin embargo, conlleva riesgos, como la posibilidad de que la administración prepare información de sostenibilidad fraudulenta. La NIAS 5000 incluye requerimientos específicos para los encargos de aseguramiento razonable relacionados con la elusión de los controles por parte de la administración (véanse los párrafos 123R y 150R de la NIAS 5000).

¿Por qué los riesgos de elusión de los controles por parte de la administración sólo se abordan en encargos de aseguramiento razonable?

131. Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en un encargo de aseguramiento razonable, la NIAS 5000 requiere que el profesional trate los riesgos de elusión de los controles por parte de la administración como riesgos de incorrección material debido a fraude y, por lo tanto, como riesgos de incorrección material en el extremo superior del espectro de riesgo. El profesional también está obligado a realizar ciertos procedimientos para responder a esos riesgos. Estos requerimientos son aplicables únicamente para un encargo de aseguramiento razonable porque en un encargo de seguridad limitada no se requiere que el profesional obtenga un entendimiento del componente de actividades de control del sistema de control interno de la entidad. Por lo tanto, ampliar estos requerimientos a un encargo de seguridad limitada implicaría un entendimiento más profundo de las actividades de control que la requerida para encargos de seguridad limitada.

NIAS 5000 Párrafo 123R

NIAS 5000 Párrafo 150R

¿Cuál es la diferencia entre el sesgo de la administración y el "lavado verde" o "greenwashing"?

132. "Lavado verde" es un término usado en referencia a información ambiental, o a veces otra información de sostenibilidad, que presenta una imagen más favorable de lo que se puede soportar del desempeño de la entidad con respecto al asunto. Podría describirse de la siguiente manera: "El lavado verde suele referirse a prácticas destinadas a engañar a los inversores o darles una falsa impresión sobre el alineamiento de una inversión con sus objetivos de sostenibilidad". El "lavado verde" y el sesgo de la administración son conceptos distintos, aunque ambos pueden afectar la totalidad de la información de sostenibilidad proporcionada por la entidad. El "lavado verde" puede ser resultado de un sesgo de la administración, inherente a las decisiones subjetivas, y puede ser fraudulento si pretende engañar a los usuarios.

NIAS 5000 Párrafos A32-A33

¿Por qué la NIAS 5000 no menciona el "lavado verde"?

133. "Lavado verde" es un término coloquial que no está claramente definido. A veces también se utilizan otros términos como "lavado arco iris", "*greenhushing*" y "lavado social". Debido a que el uso del término "lavado verde" u otros términos no aporta claridad ni permite diferenciar las incorrecciones debidas a fraude o error, no se ha incluido en la NIAS 5000. El concepto de "lavado verde" se aborda en la NIAS 5000 mediante referencias al sesgo de la administración, que tiene un significado similar, pero más amplio, al de "lavado verde".

Documentación

134. La preparación oportuna de documentación suficiente y adecuada del encargo ayuda a mejorar la calidad del encargo y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe del profesional se finalice.

NIAS 5000 Párrafo A172

135. La documentación del encargo deja constancia de que este se planificó y ejecutó de conformidad con la NIAS 5000 y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Además, la documentación del encargo proporciona un registro de asuntos de relevancia continua para futuros encargos de aseguramiento de sostenibilidad, permite realizar revisiones de calidad del encargo u otros tipos de revisiones y actividades de monitoreo del encargo conforme al sistema de gestión de calidad de la firma, y permite la realización de inspecciones externas de

los encargos de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios o de otro tipo aplicables.

136. Debido a que los procedimientos realizados en un encargo de seguridad limitada son de naturaleza diferente y de menor extensión que los realizados en un encargo de aseguramiento razonable, el profesional esperaría que la documentación fuera menos detallada en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de aseguramiento razonable.

137. Consulte el **Anexo 1** de esta Guía para obtener un resumen de los requerimientos de documentación en la NIAS 5000 (consulte también la guía de aplicación relacionada en la NIAS 5000, en su caso, que proporciona orientación para llevar a cabo estos requerimientos).

C. ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DEL ENCARGO, INCLUIDAS LAS CONDICIONES PREVIAS PARA EL ASEGURAMIENTO

Cuestiones abordadas en esta Parte:

- La base para la aceptación y continuidad de un encargo.
- Determinar si se cumplirán los requerimientos de ética aplicables.
- Competencia y capacidades adecuadas de quienes realizan el encargo.
- Condiciones previas para un encargo de aseguramiento.
- Respuesta cuando no se dan las condiciones previas.

La base para la aceptación y continuidad de un encargo

138. Para aceptar o continuar un encargo de aseguramiento, el profesional deberá determinar si podrá realizar el encargo, mediante:

- Determinar si espera que se cumplan los requerimientos de ética aplicables, incluidos los requerimientos de independencia.

NIAS 5000 Párrafo 26(a)

- Determinar que el equipo del encargo y otras personas que lo realizarán, tal como los expertos del profesional, tienen colectivamente la competencia, las capacidades y el tiempo suficiente y adecuados para realizar el encargo.

NIAS 5000 Párrafo 26(b)

- Establecer que se cumplen las condiciones previas, mediante la obtención de un entendimiento preliminar de las circunstancias del encargo, incluido el alcance de este, y la discusión con la(s) parte(s) adecuada(s) (es decir, la administración o los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, o la parte contratante, si es diferente).

NIAS 5000 Párrafos 26(c)(i) y 75-76

- Acordar los términos del encargo.

NIAS 5000 Párrafos 26(c)(ii) y 85

139. Además, el líder del encargo debe ser miembro de una firma que aplique la NIGC 1, o requerimientos profesionales, legales o regulatorios que una autoridad competente haya determinado que son al menos tan exigentes como la NIGC 1. Véase la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* – Gestión de calidad en la firma para obtener más orientación.

NIAS 5000 Párrafo 30

140. Es posible que el líder del encargo haya estado involucrado en el proceso de aceptación y continuidad de la firma o que haya sido asignado al encargo después de que la firma lo aceptara. En cualquier caso, el responsable del encargo es responsable de determinar que se hayan seguido las políticas o procedimientos de la firma para la aceptación y continuidad del encargo y que las conclusiones alcanzadas sean adecuadas.

NIAS 5000 Párrafo 28

141. El entendimiento que el profesional obtiene como base para aceptar o continuar un encargo proporciona un punto de partida útil para el entendimiento que debe obtenerse para identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales y para diseñar y aplicar procedimientos adicionales. Sin embargo, el entendimiento obtenido durante la aceptación y la continuidad no necesita ser tan exhaustivo como el que se obtiene posteriormente para la finalidad de la evaluación y respuesta al riesgo.

Determinar si se cumplirán los requerimientos de ética aplicables

142. El líder del encargo y los demás miembros del equipo del encargo deben cumplir con las disposiciones del Código IESBA relacionadas con los encargos de aseguramiento de sostenibilidad, o con los requerimientos profesionales legales o reglamentarios que una autoridad competente haya determinado que son al menos tan exigentes. Véase la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* para obtener más orientación.

143. En la etapa de aceptación y continuidad, es suficiente que el profesional concluya que no tiene motivos para creer que no se cumplirán los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia. Una vez aceptado el encargo, será necesario satisfacer los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia.

Competencia y capacidades adecuadas de quienes realizan el encargo

144. Es importante que el profesional no asuma un encargo para el cual el equipo del encargo y otras personas que lo realizan no tengan colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas. La competencia necesaria para llevar a cabo un encargo de aseguramiento de sostenibilidad incluye, tanto la competencia como las capacidades en habilidades y técnicas de aseguramiento ("habilidades y técnicas de aseguramiento"), así como la competencia en asuntos de sostenibilidad y su medición o evaluación ("competencia en sostenibilidad").

145. La información de sostenibilidad puede ser de diversa naturaleza, ya sea cualitativa (que incluye una descripción narrativa) o cuantitativa. Los marcos y otros criterios utilizados para medir o evaluar los asuntos de sostenibilidad pueden encontrarse en las primeras etapas de desarrollo. Estos aspectos influyen en las decisiones sobre la competencia en aseguramiento y la competencia en sostenibilidad requeridas. Por ejemplo, pueden necesitarse habilidades científicas, de ingeniería o de otro tipo para entender la idoneidad de los criterios para aceptar y llevar a cabo el encargo, dependiendo de las circunstancias particulares del mismo.

146. El líder del encargo, en particular, debe tener competencia y capacidades en habilidades y técnicas de aseguramiento desarrolladas por medio de una amplia capacitación y aplicación práctica, y competencia en sostenibilidad suficiente para aceptar la responsabilidad por las conclusiones alcanzadas en el encargo. Véanse los párrafos 157-159 siguientes.

NIAS 5000 Párrafo 33(a) y (c)

147. La competencia en materia de sostenibilidad que puede ser necesaria en un encargo de aseguramiento de sostenibilidad puede ir más allá de la que normalmente poseen muchos líderes de encargos, debido a la variedad de los asuntos de sostenibilidad que pueden reportarse. En ese caso, puede ser necesario recurrir al trabajo de un experto del profesional.

148. Un experto del profesional tiene habilidades y conocimientos especializados que le permiten tener una visión informada y experta sobre asuntos de sostenibilidad, pero es posible que no tenga la competencia ni las capacidades en habilidades y técnicas de aseguramiento que se necesitan para realizar un encargo de aseguramiento de conformidad con la NIAS 5000. Si bien no se requiere que un experto del profesional tenga competencia y capacidades en habilidades y técnicas de aseguramiento, es posible que necesite un conocimiento suficiente de NIAS 5000 para relacionar el trabajo que se le asigna con los objetivos del encargo.

Asignación del equipo con competencia y capacidades adecuadas en habilidades y técnicas de aseguramiento y competencia en sostenibilidad

149. Las habilidades y técnicas de aseguramiento deben aplicarse como parte de un proceso iterativo y sistemático para obtener evidencia suficiente y adecuada que sustente la conclusión del profesional. Por consiguiente, las habilidades y técnicas de aseguramiento son distintas de la competencia en sostenibilidad y requieren más que la aplicación de esta.

150. En encargos de aseguramiento más amplios o complejos, o cuando la medición o evaluación de los asuntos de sostenibilidad requiera habilidades especializadas, el profesional puede considerar necesario que el trabajo sea realizado por un equipo multidisciplinario que incluya, tanto la competencia en aseguramiento adecuada como uno o más expertos del profesional. Los miembros del equipo del encargo, excepto el líder del encargo (que debe tener competencias específicas como se describe en el párrafo 146 anterior), que realizan el encargo, pueden tener cada uno una combinación de competencia y capacidades más o menos amplias en habilidades y técnicas de aseguramiento y una competencia más o menos amplia en sostenibilidad. Sin embargo, los miembros del equipo del encargo pueden necesitar cierta competencia en ambos, así como conocimiento de la industria y del sector, para considerar las necesidades de información de los usuarios previstos y ejercer escepticismo y juicio profesional durante la planificación y ejecución de un encargo de aseguramiento. Véase también la **Parte B** – *Principios fundamentales y conceptos*.

151. Tanto los profesionales como sus expertos pueden, además, tener competencia especializada en un área específica. Por ejemplo, un profesional de aseguramiento puede ser un especialista en sistemas de Tecnología de la Información (TI) y controles relacionados, en información de sostenibilidad o en técnicas y metodologías de muestreo de auditoría; un experto del profesional, como un bioquímico, puede tener experiencia en la medición y gestión de residuos ambientales, o un abogado puede tener experiencia en legislación ambiental o de derechos humanos.

152. Lo que constituye una competencia suficiente en sostenibilidad depende de las circunstancias del encargo y difiere de un encargo a otro. Si el líder del encargo tiene suficiente competencia en sostenibilidad para aceptar la responsabilidad por la conclusión de aseguramiento, y en qué medida y cómo se utiliza el trabajo de expertos, son cuestiones de juicio profesional para el líder del encargo, y pueden implicar tener en cuenta factores tales como:

    (a) El juicio necesario para identificar los temas y los aspectos de los temas que se incluirán en la información de sostenibilidad de la entidad;

    (b) El juicio necesario para acordar la información de sostenibilidad que se encuentra dentro del alcance del encargo de aseguramiento;

(c) La naturaleza y complejidad de los asuntos de sostenibilidad y su medición o evaluación;

(d) La medida en que los asuntos de sostenibilidad se prestan a una medición precisa o si existe un alto grado de incertidumbre en la medición que puede requerir un conocimiento y un juicio significativo en relación con esos asuntos de sostenibilidad; y

(e) La competencia y la experiencia previa del líder del encargo y del equipo del encargo en relación con los asuntos de sostenibilidad.

153. El siguiente ejemplo ilustra algunas de las consideraciones relativas a la competencia colectiva de las personas que van a realizar el encargo, que puede aplicarse en un encargo relativamente menos complejo.

Ejemplo: Competencia colectiva en encargos menos complejos

Una firma de servicios profesionales reporta voluntariamente y solicita aseguramiento sobre:

- sus emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) provenientes de la electricidad comprada para una sola oficina;
- consumo de agua medido en su oficina; y
- el número de empleados por género y categoría.

En este ejemplo, es probable que el líder del encargo y uno o más profesionales con competencia y experiencia en encargos de aseguramiento de sostenibilidad puedan realizar el encargo para cumplir con los requerimientos de la NIAS 5000, sin necesidad de contratar a alguien con mayor especialización en sostenibilidad.

Por el contrario, una empresa energética reporta y solicita aseguramiento sobre la calidad de las aguas residuales asociadas a una central eléctrica. El líder del encargo puede recurrir a un experto del profesional (por ejemplo, un biólogo, un químico o un físico, en su caso) para que le ayude a diseñar y ejecutar los procedimientos relacionados con la medición de la calidad de las aguas residuales.

154. En un encargo más complejo, puede resultar útil para el profesional elaborar una matriz de habilidades que establezca las competencias de aseguramiento y sostenibilidad necesarias para llevar a cabo el encargo y las de los miembros clave del equipo del encargo y otras personas cuyo trabajo se utilizará para realizar el encargo. Una matriz también puede ayudar a identificar dónde el profesional puede necesitar competencia en sostenibilidad en un área especializada y si esa competencia está disponible dentro de su propia firma o red (experto interno del profesional) o necesita obtenerse fuera de la firma o red (experto externo del profesional). En situaciones cuando hay varios equipos del encargo, por ejemplo, en un encargo de aseguramiento de una entidad más grande o compleja, el líder del encargo puede involucrar a una persona que tenga habilidades y conocimiento especializados en gestión de proyectos, apoyado con los recursos tecnológicos e intelectuales adecuados de la firma. Por el contrario, en un encargo de una entidad menos compleja con pocos miembros del equipo del encargo, uno de ellos puede lograr la gestión del proyecto a través de medios menos formales.

155. Cuanto más complejo sea el encargo, más necesario será considerar cómo se integrará el trabajo de los profesionales y el de sus expertos en todo el encargo. La correcta aplicación de la competencia al realizar el encargo depende de los profesionales y sus expertos, que lo realizarán:

- ambos deben contar con la competencia adecuada para desempeñar las funciones que se les asignan; y
- trabajar juntos efectivamente como un equipo multidisciplinario en la ejecución del encargo.

156. Puede haber múltiples aspectos de la información de sostenibilidad que impliquen el uso del trabajo de diferentes expertos del profesional, o de profesionales de componentes, por ejemplo, cuando la entidad es una organización grande, diversa y compleja, para realizar parte del trabajo. En este caso, puede ser importante comunicarse claramente con esos expertos del profesional o con los profesionales de los componentes sobre el alcance y la oportunidad de su trabajo, así como sobre sus hallazgos. Véase también la **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de un grupo, cadena de valor y uso del trabajo de otros.*

Ejemplo: Competencia colectiva en encargos más complejos

Una empresa grande con diversas operaciones mineras en varias jurisdicciones ha solicitado aseguramiento sobre sus reportes ambientales, entre otros temas. La información ambiental incluye datos sobre la gestión de relaves, el consumo de agua, el impacto en la calidad del agua, los impactos de ruido y vibraciones, la gestión de la biodiversidad y la rehabilitación de tierras, las emisiones de gases de efecto invernadero, la gestión de materiales peligrosos, los incidentes de salud y seguridad, así como la preparación para emergencias.

En este ejemplo, podría ser necesario recurrir al trabajo de varios expertos del profesional, tales como ingenieros geotécnicos, geoquímicos, científicos ambientales, expertos en salud y seguridad y expertos legales. Además, podría ser necesario recurrir al trabajo de profesionales de componentes en relación con las operaciones mineras de la entidad ubicadas en otras jurisdicciones.

En ese caso, podría ser importante que el profesional:

- Se comunique claramente con sus expertos y los profesionales de los componentes sobre la naturaleza, el alcance y los objetivos de su trabajo;
- Considere en qué medida podría ser necesario que el profesional participe en el trabajo de sus expertos o que dirija, supervise y revise el trabajo de los profesionales de los componentes; y
- Comunique las conclusiones del trabajo de los expertos del profesional o de los profesionales de los componentes a otros miembros del equipo del encargo.

Competencias y responsabilidades del líder del encargo

157. Además de estar satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo tienen la competencia y las capacidades adecuadas, el líder del encargo debe tener competencia y capacidades en habilidades y técnicas de aseguramiento, desarrolladas por medio de una amplia capacitación y aplicación práctica, una comprensión de los requerimientos de ética aplicables al encargo, así como suficiente competencia en sostenibilidad para aceptar la responsabilidad por las conclusiones alcanzadas.

NIAS 5000 Párrafo 33

158. Si el profesional pretende obtener evidencia utilizando el trabajo de otro profesional, se requiere que tenga la competencia y las capacidades adecuadas en habilidades y técnicas de aseguramiento para evaluar si otro profesional tiene la competencia y las capacidades necesarias, y si la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo de otro profesional son adecuadas para la finalidad del profesional.

NIAS 5000 Párrafos 50-55

159. Al utilizar el trabajo de un experto del profesional, el líder del encargo necesita tener suficiente conocimiento de los asuntos de sostenibilidad y suficiente competencia en sostenibilidad para hacer las indagaciones adecuadas, evaluar las respuestas, evaluar el trabajo del experto y, en la medida necesaria, integrarlo con el trabajo del equipo del encargo en su conjunto y asumir la responsabilidad de las conclusiones alcanzadas. Véase también la **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de la sostenibilidad de un grupo, cadena de valor y uso del trabajo de otros*.

NIAS 5000 Párrafos 56-58

Condiciones previas para un encargo de aseguramiento

Circunstancias del encargo

160. El profesional debe obtener un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo, junto con una conversación con la(s) parte(s) correspondiente(s), como base para determinar si se cumplen las condiciones previas para un encargo de aseguramiento. Las circunstancias del encargo incluyen la información de sostenibilidad que se reportará y el alcance del encargo de aseguramiento.

Circunstancias del encargo: *el contexto amplio que define el encargo de aseguramiento en particular, que incluye: los términos del encargo; el alcance del encargo y si se trata de un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada; las características de los asuntos de sostenibilidad; los criterios aplicables; las necesidades de información de los usuarios previstos; las características relevantes de la entidad y su perímetro de reporte; las características de la administración de la entidad y de los responsables del gobierno de la entidad; y otros asuntos que puedan tener un efecto significativo en el encargo.*

NIAS 5000 Párrafo 18

¿Qué implica entender el alcance del encargo?

161. Entender el alcance del encargo significa comprender qué se debe asegurar y el nivel de seguridad que se obtendrá al realizarlo. Abarca:

- Las revelaciones sobre las que el profesional concluirá (es decir, que estará cubierta por su conclusión de aseguramiento).
- El perímetro de reporte ya sea que abarque solo la entidad, las entidades o unidades de negocio dentro de los estados financieros del grupo que reporta, o las entidades de la cadena de valor ascendente o descendente.
- El periodo o la fecha que abarcan las revelaciones.
- El nivel de seguridad que debe obtenerse ya sea seguridad limitada, aseguramiento razonable o una combinación de ambas.

162. Entender el alcance del encargo ayuda al profesional a determinar si cuenta con la competencia, las capacidades, los recursos y el tiempo necesarios para realizarlo. Este conocimiento también es necesario como base para considerar si están presentes las condiciones previas para el encargo, en particular si el encargo tiene un propósito racional.

163. El alcance del encargo podría ser:

- Aseguramiento razonable o limitado sobre:
  - El reporte de sostenibilidad completo;
  - Temas específicos de sostenibilidad dentro del reporte de sostenibilidad, por ejemplo, asuntos ambientales o sociales;
  - Revelaciones específicas sobre temas específicos de sostenibilidad, por ejemplo, residuos generados dentro del tema "ambiental", o remuneración por género dentro del tema "social"; o
- Diferentes niveles de aseguramiento para distintos temas en la información de sostenibilidad, por ejemplo, seguridad limitada en el tema "social" y aseguramiento razonable en el tema "ambiental", o aspectos de este.

¿Cuándo realizaría el profesional un encargo de seguridad limitada frente a un encargo de aseguramiento razonable?

164. El acuerdo del profesional con la parte contratante (por ejemplo, la administración o los responsables del gobierno de la entidad) debe especificar si el encargo es de seguridad limitada o razonable (o una combinación de ambos). Sin embargo, especialmente si la parte contratante solicita un encargo de seguridad limitada, el profesional determina si el encargo tiene un propósito racional, entre otras cosas, determinando si el profesional espera poder obtener un nivel significativo de seguridad que probablemente mejore la confianza de los usuarios previstos sobre la información de sostenibilidad a un grado que sea claramente más que intrascendente.

165. En el caso de encargos de aseguramiento de sostenibilidad obligatorios, la ley o regulación aplicable determinará si el encargo requerido es de aseguramiento razonable o seguridad limitada (o tal vez diferentes niveles de aseguramiento aplicables a diferentes partes del reporte de sostenibilidad obligatorio de una entidad). Si la ley o regulación específica el nivel de aseguramiento para un encargo particular, el profesional puede presumir, en ausencia de indicaciones de lo contrario, que satisface las necesidades de los usuarios previstos y tiene un propósito racional.

¿Puede contratarse a un profesional para que realice un encargo con el fin de obtener una combinación de seguridad limitada y razonable?

166. Sí. Es posible realizar un encargo en el que el profesional obtenga diferentes niveles de aseguramiento para diferentes partes de la información de sostenibilidad. Por ejemplo, la entidad puede solicitar un aseguramiento limitado sobre la participación de los empleados en proyectos comunitarios y actividades de patrocinio, y un aseguramiento razonable sobre un conjunto de KPI relacionados con la inversión en esos proyectos comunitarios y actividades de patrocinio. Sin embargo, antes de aceptar el encargo, el profesional debe estar convencido de que:

- Existe un propósito racional para un encargo combinado, incluidas las razones por las que se solicitan diferentes niveles de aseguramiento para diferentes partes de la información de sostenibilidad.
- La información de sostenibilidad sujeta a cada nivel de aseguramiento se identificará claramente y la conclusión de seguridad limitada y la opinión de aseguramiento razonable se separarán en el informe de aseguramiento.

Considerando un alcance propuesto para el encargo de aseguramiento de sostenibilidad que incluye solo partes del reporte de sostenibilidad

167. Si un preparador ha solicitado un alcance particularmente estrecho para el encargo de aseguramiento de sostenibilidad, por ejemplo, que cubra solo unas pocas medidas o indicadores específicos de forma aislada, en lugar de todo el reporte de sostenibilidad, puede ser necesaria una consideración cuidadosa para determinar si se cumplen las condiciones previas.

168. Seleccionar solo aquellas partes de la información incluida en el reporte de sostenibilidad que sean más fáciles de asegurar o que presenten a la entidad de forma favorable generalmente no sería adecuado. Deben cumplirse las condiciones previas para la aceptación del encargo de aseguramiento de sostenibilidad propuesto, incluido que el encargo tenga un propósito racional.

¿Qué es un propósito racional?

169. El significado del término “propósito racional” no se aborda explícitamente en la NIAS 5000. Sin embargo, con base en la definición de un encargo de aseguramiento, el profesional puede considerar que el encargo propuesto tiene un propósito racional si está diseñado para mejorar la confianza del usuario de una manera que sea adecuada a las circunstancias del encargo y que no sea engañosa para los usuarios.

170. El grado de neutralidad de los criterios en las circunstancias del encargo puede influir en si la finalidad del encargo es racional. Esto es una cuestión de juicio profesional y un área en la que puede ser importante ejercer escepticismo profesional. A continuación, se presenta un ejemplo de un encargo de alcance limitado que puede tener un propósito racional.

Ejemplo: Propósito racional para un encargo de alcance limitado

Una empresa de servicios de agua reporta anualmente varios KPI, incluidos la satisfacción del cliente, la relación calidad-precio, el tiempo perdido por interrupciones en el suministro de agua, las fugas, la calidad de su agua potable y la calidad de las aguas de baño cuando la empresa vierte aguas residuales al mar.

El año pasado, la empresa recibió numerosas quejas sobre la calidad de su agua potable. El tratamiento de sus aguas residuales y el número de muestras que toma para analizarlas, también están actualmente sujetos a investigación por parte del regulador.

Si bien, en su reporte de sostenibilidad, la empresa reporta sobre varios aspectos diferentes de los asuntos de sostenibilidad, ha propuesto que el alcance del encargo de aseguramiento se limite únicamente a los KPI de agua potable y aguas residuales (es decir, ha propuesto un alcance que consiste en partidas individuales dentro de áreas específicas de información dentro del reporte de sostenibilidad). La razón especificada es que, a corto plazo, la entidad desea centrarse en mejorar sus procesos, sistemas y controles para aquellos aspectos del reporte de sostenibilidad que están sujetos a escrutinio regulatorio, que requieren aseguramiento o que es probable que sean de mayor interés para los usuarios previstos. En ese caso, el alcance más limitado del encargo puede tener un propósito racional.

Determinar si las condiciones previas están presentes

¿Cuáles son las condiciones previas para un encargo de aseguramiento?

171. El profesional puede aceptar o continuar un encargo de aseguramiento solamente si, entre otros asuntos, ha determinado que están presentes las condiciones previas para un encargo de aseguramiento. Esta determinación se basa en un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y en conversaciones con las partes pertinentes, por ejemplo, la administración. Puede ser beneficioso consultar con los responsables del gobierno de la entidad, además de las personas directamente involucradas en la preparación de la información de sostenibilidad, para conocer sus opiniones.

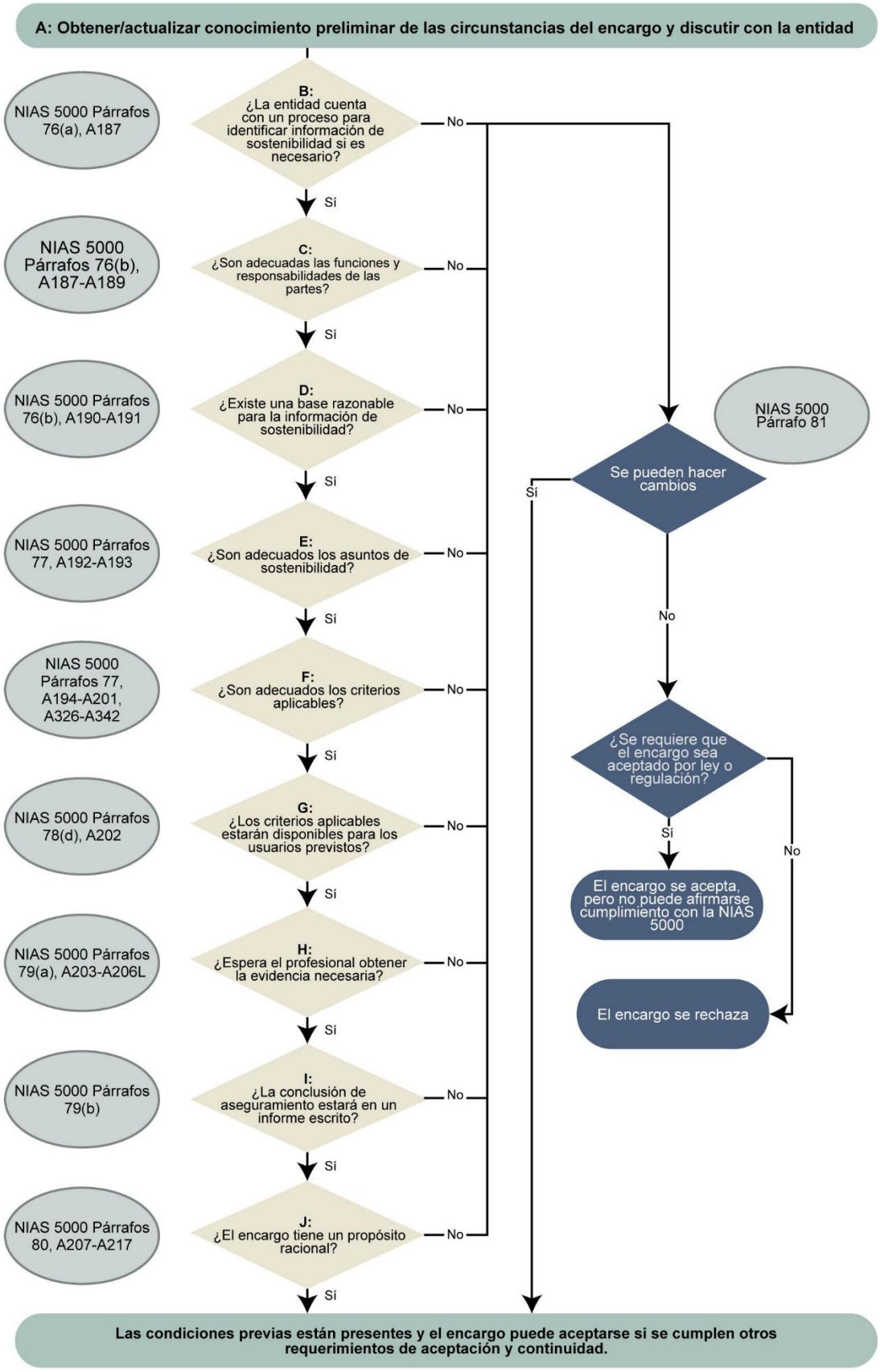
172. Para los encargos recurrentes se aplican las mismas condiciones previas que para un encargo inicial. Sin embargo, determinar que se dan las condiciones previas para un encargo continuo podría ser más simple debido a que el profesional ya tiene un conocimiento profundo de la entidad, habiendo realizado el encargo anteriormente. Las consideraciones del profesional pueden referirse principalmente a si ha habido algún cambio en las circunstancias del encargo desde el período anterior.

173. Las condiciones previas para el encargo son las siguientes:

- La entidad cuenta con un proceso para identificar la información de sostenibilidad a reportarse, si así lo requieren los criterios o si es necesario para proporcionar una base razonable para la preparación de la información de sostenibilidad.

- Las funciones y responsabilidades de las partes dentro de la entidad son adecuadas a las circunstancias, incluyendo que existe una relación tripartita entre la parte contratante (usualmente la entidad), el profesional y los usuarios previstos, y que la entidad tiene una base razonable para la información de sostenibilidad; y
- el encargo contiene todas las siguientes características:
    - los asuntos de sostenibilidad son adecuados.
    - los criterios que se espera aplicar en la preparación de la información de sostenibilidad son adecuados a las circunstancias del encargo.
    - los criterios que se espera aplicar en la preparación de la información de sostenibilidad estarán disponibles para los usuarios previstos.
    - el profesional espera obtener la evidencia necesaria para respaldar su conclusión de aseguramiento.
    - la conclusión de aseguramiento del profesional deberá constar en un informe escrito.
    - un propósito racional que incluya que el encargo sea útil y no engañoso para los usuarios previstos, que el alcance del encargo sea adecuado y, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional espere poder obtener un nivel significativo de aseguramiento.

Diagrama C.1– Determinar si las condiciones previas están presentes



Encargos de aseguramiento iniciales

174. Cuando el encargo de aseguramiento propuesto es un encargo inicial, es probable que el esfuerzo de trabajo para determinar si las condiciones previas están presentes sea mayor que en el caso de un encargo continuo, especialmente cuando el proceso de la entidad para preparar la información de sostenibilidad está en las primeras etapas y aún está evolucionando, o cuando el encargo propuesto es complejo.

¿Cuál es el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse? (B en el Diagrama C.1 anterior)

175. El marco de reporte puede requerir que la entidad aplique un proceso para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse, lo que incluye la consideración de las necesidades de los usuarios previstos. Si la entidad no cuenta con un proceso, esto puede indicar que la entidad no tiene una base razonable para preparar la información de sostenibilidad y el profesional puede considerar no aceptar el encargo. Sin embargo, si la administración planea implementar un proceso a tiempo para asegurar la preparación de la información de sostenibilidad, el profesional puede aceptar el encargo sobre esa base. Alternativamente, si los temas y aspectos de los temas que deben informarse están claramente identificados por los criterios y el marco de reporte no requiere que la entidad tenga un proceso, no habrá necesidad de que la entidad tenga un proceso para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse.

NIAS 5000 Párrafos 76(a), A187

176. El esfuerzo de trabajo del profesional en el entendimiento del proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe reportarse es parte del entendimiento del componente de sistema de información y comunicación del sistema de control interno de la entidad al realizar procedimientos de evaluación de riesgos (véase la **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos*, párrafos 390-415).

¿Cómo considera el profesional si las funciones y responsabilidades son adecuadas? (C en el Diagrama C.1 anterior)

177. La finalidad de un encargo de aseguramiento de sostenibilidad es que un profesional independiente obtenga seguridad sobre la información de sostenibilidad preparada por la entidad y emita un informe de aseguramiento a los usuarios previstos para aumentar su confianza sobre la información de sostenibilidad reportada. Por lo tanto, como se explica en la **Parte A** – *Introducción*, debe haber tres partes en un encargo de aseguramiento de sostenibilidad. El profesional que asegura la información de sostenibilidad no puede también preparar esa información. Del mismo modo, la entidad que prepara la información de sostenibilidad (a menudo la parte contratante) y los usuarios previstos no pueden ser la misma parte. En cualquiera de esas circunstancias, el encargo no cumple con los elementos de un encargo de aseguramiento establecidos en el Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento.

NIAS 5000 Párrafos A188-A189

¿Cómo considera el profesional si la entidad tiene una base razonable para la información de sostenibilidad? (D en el Diagrama C.1 anterior)

178. Como parte de la condición previa de que las funciones y responsabilidades respectivos sean adecuados a las circunstancias, se requiere que la entidad tenga una base razonable para la información de sostenibilidad. Las entidades pueden estar en distintas etapas de desarrollo de su proceso para preparar su información de sostenibilidad. Si las condiciones previas relacionadas con las funciones y responsabilidades están presentes, puede depender del grado en que el proceso de la entidad para preparar la información de sostenibilidad sea, a juicio profesional del profesional, capaz de respaldar estas condiciones previas y permitir la preparación de información de sostenibilidad libre de incorrecciones materiales, considerando la naturaleza, el alcance y la complejidad de los asuntos y criterios de sostenibilidad. Si bien, en algunos casos el sistema de control interno relacionado con la preparación de la información de sostenibilidad puede estar menos desarrollado que para la preparación de los estados financieros, la entidad aún necesita tener una base razonable para la información presentada.

NIAS 5000 Párrafos 76(b), A190-A191

¿Cómo evalúa el profesional si los asuntos de sostenibilidad son adecuados? (E en el Diagrama C.1 anterior)

179. Para evaluar si los asuntos de sostenibilidad son adecuados, es necesario considerar lo siguiente:

- ¿Son identificables los asuntos de sostenibilidad?
- ¿Pueden medirse o evaluarse consistentemente los asuntos respecto de los criterios aplicables?
- ¿Puede la información de sostenibilidad resultante someterse a procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada que respalde la conclusión del profesional?

NIAS 5000 Párrafos 77, A192-A193

180. Los asuntos de sostenibilidad "identificables" se refieren a la información o los datos específicos en los que se centra el encargo de aseguramiento. Esto suele requerir una definición clara para que todas las partes involucradas conozcan qué se mide y evalúa. A menudo, esto debe definirse claramente para que todas las partes involucradas conozcan qué se está midiendo y evaluando.

Ejemplo: Asuntos de sostenibilidad identificables

Las emisiones de gases de efecto invernadero de una entidad son generalmente asuntos de sostenibilidad identificables, ya que existen definiciones ampliamente aceptadas de emisiones de gases de efecto invernadero. Además, existen métodos para medir o estimar las emisiones de gases de efecto invernadero atribuibles a las actividades de la entidad. De manera similar, tanto las emisiones de gases de efecto invernadero de Alcance 1 como las de Alcance 2 podrían considerarse asuntos de sostenibilidad identificables, ya que existen definiciones claras para cada una de ellas y métodos para medir o estimar, por separado, esas emisiones.

Sin embargo, el impacto de las actividades de la entidad en el cambio de temperatura global en general podría no ser un asunto de sostenibilidad identificable, ya que resulta difícil atribuir los cambios de temperatura global a las emisiones de gases de efecto invernadero de entidades específicas y separar el impacto de estas emisiones de otros factores que causan esos cambios de temperatura (por ejemplo, la deforestación).

181. Los distintos asuntos de sostenibilidad (o aspectos de estos) presentan características diferentes, lo que afecta la precisión con la que los asuntos de sostenibilidad se pueden medir o evaluar contra los criterios. Por ejemplo, algunos asuntos de sostenibilidad están sujetos a incertidumbre en la medición. Esto podría deberse a que la tecnología disponible para medirlos no es muy precisa o a que la información de sostenibilidad se basa en estimaciones o información prospectiva. Esto no significa necesariamente que los asuntos de sostenibilidad sean inadecuados. La atención se centra en si los asuntos de sostenibilidad pueden medirse o evaluarse de forma consistente según los criterios, y si la información de sostenibilidad resultante puede someterse a procedimientos de verificación para obtener evidencia suficiente y adecuada que sustente una conclusión de aseguramiento. Es posible que ciertos asuntos de sostenibilidad no puedan medirse o evaluarse contra criterios adecuados, en cuyo caso no son adecuados para un encargo de aseguramiento y no deberían incluirse en el alcance del encargo.

Ejemplo: Medir o evaluar asuntos de sostenibilidad cuantitativos en función de criterios

La organización elige un marco reconocido para medir las emisiones de carbono, tal como el Protocolo de Gases de Efecto Invernadero (GEI). La organización recopila datos sobre su consumo de energía, uso de combustible y otras actividades que contribuyen a las emisiones de carbono. Estos datos pueden provenir de facturas de servicios públicos, registros de compra de combustible y registros de producción. Utilizando el Protocolo de GEI, la organización calcula sus emisiones de carbono. El protocolo proporciona directrices detalladas sobre cómo convertir el consumo de energía y otras actividades en emisiones de dióxido de carbono equivalente (CO_2e).

Ejemplo: Medir o evaluar asuntos de sostenibilidad cuantitativos en función de criterios

La organización elige un marco reconocido o un conjunto de criterios para evaluar el compromiso de los empleados y la cultura laboral. Por ejemplo, podrían utilizar los criterios de Great Place to Work® o los Estándares de la Iniciativa Global de Reporte (GRI, por sus siglas en inglés), en concreto el GRI 401: Empleo. La organización recopila datos cualitativos mediante diversos métodos, tales como:

- Encuestas a empleados: realizar encuestas anónimas para recopilar las opiniones y experiencias de los empleados sobre su entorno laboral, prácticas de gestión y satisfacción laboral general.
- Grupos focales: organizar grupos focales con empleados de diferentes departamentos para profundizar en temas o áreas de interés específico.
- Entrevistas: realizar entrevistas individuales con los empleados para explorar sus experiencias y perspectivas personales con mayor detalle.
- Observación: observar las interacciones y comportamientos en el lugar de trabajo para evaluar la cultura general y el compromiso de los empleados.

Utilizando el marco elegido, la organización analiza los datos cualitativos. Por ejemplo, si se utilizan los criterios de Great Place to Work®, se podrían buscar temas relacionados con la confianza, el orgullo y la camaradería entre los empleados.

La organización evalúa los hallazgos con respecto a los criterios del marco. Elabora un informe de sostenibilidad que incluye:

- Temas clave y perspectivas: resumen de los principales temas surgidos de las encuestas, los grupos focales y las entrevistas.
- Testimonios de empleados: incluir citas o historias de empleados que ejemplifiquen la cultura laboral.
- Planes de acción: describir las iniciativas o acciones que la organización planea tomar en respuesta a los hallazgos para mejorar el compromiso de los empleados y la cultura en el lugar de trabajo.

¿Cómo evalúa el profesional si los criterios son adecuados? (F en el Diagrama C.1 anterior)

182. Lo adecuado de los criterios no depende del nivel de aseguramiento. Si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco lo serían para un encargo de seguridad limitada, si las demás circunstancias del encargo son las mismas. De manera similar, si los criterios son adecuados para un encargo de seguridad limitada, también serían adecuados para un encargo de seguridad razonable, si las demás circunstancias del encargo son las mismas.

NIAS 5000 Párrafos 78, A194-A201, A326-A342

183. Los criterios pueden ser criterios de un marco, criterios desarrollados por la entidad o una combinación de ambos. Los criterios se pueden seleccionar o desarrollar de diversas maneras.

184. Si los criterios son marcos establecidos en una ley o reglamento o establecidos por una organización autorizada o reconocida que sigue un proceso transparente, se puede presumir que los criterios son adecuados en ausencia de indicaciones de lo contrario.

185. Algunos marcos podrían no incluir todas las características de los criterios adecuados. Esos marcos suelen ser menos prescriptivos en cuanto al alcance de los asuntos de sostenibilidad que deben abordarse en un informe de sostenibilidad, o sobre cómo medirlos, evaluarlos e informarlos. En esas circunstancias, el preparador deberá complementar los criterios del marco para que los criterios aplicables, en su conjunto, reúnan todas las características de los criterios adecuados.

186. La evaluación de lo adecuado de los criterios antes de aceptar el encargo se fundamenta en un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y en conversaciones con las partes adecuadas, por ejemplo, la administración. La evaluación incluye si existen criterios para medir o evaluar todos los asuntos de sostenibilidad dentro del alcance del encargo y si los criterios exhiben las características de relevancia, totalidad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Si los criterios son desarrollados por la entidad o provienen de un marco que no está incorporado en una ley o regulación o establecido por una organización autorizada o reconocida como se indica en el párrafo 184 anterior, es probable que sea necesario realizar más trabajo en la etapa de aceptación y continuidad para evaluar su idoneidad. Por ejemplo, el profesional puede preguntar a la administración sobre las razones por las que los criterios desarrollados por la entidad se consideraron necesarios, cómo se desarrollaron, si el proceso de desarrollo tuvo en cuenta las características de los criterios adecuados y si se identificaron las necesidades de los usuarios previstos. El profesional obtendrá un entendimiento más profundo de los criterios tras la aceptación del encargo al determinar si presentan las características de los criterios adecuados para la aplicación de los procedimientos de evaluación de riesgos requeridos por la NIAS 5000. (véase la **Parte F** – *Identificación y evaluación del riesgo*).

¿Cómo evalúa el profesional si los criterios estarán disponibles para los usuarios previstos? (G en el Diagrama C.1 anterior)

187. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios previstos con el fin de permitirles entender cómo se han medido o evaluado los asuntos de sostenibilidad. Puede haber instancias en las que el marco de reporte no sea adecuado por sí solo y sea necesario complementarlo con criterios adicionales o desarrollados por la entidad. Es poco probable que los usuarios previstos puedan basar decisiones en la información de sostenibilidad reportada sin acceso a los criterios, incluidos, en su caso, tanto los criterios del marco de reporte como los criterios desarrollados por la entidad.

NIAS 5000 Párrafos 78(d), A202

188. Algunas formas en que los criterios pueden estar disponibles para los usuarios previstos son:

- Están disponibles públicamente y se hace referencia a ellos en la información de sostenibilidad y en el informe de aseguramiento, por ejemplo, normas y marcos reconocidos como la Global Reporting Initiative (GRI), las Normas NIIF de Revelación de Sostenibilidad (NIIF S) o las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (ESRS).
- Incluido en la propia información de sostenibilidad.

¿Cómo determina el profesional si espera poder obtener la evidencia necesaria para respaldar su conclusión de aseguramiento? (H en el Diagrama C.1 anterior)

189. Si bien no será posible determinar la suficiencia y lo adecuado de la evidencia disponible hasta que se lleve a cabo el encargo, el profesional puede considerar si los datos y la documentación de respaldo se conservan en la entidad o si será necesario acceder a otras entidades, instalaciones o ubicaciones. Cuando se incluye información de sostenibilidad de entidades de la cadena de valor ascendente o descendente en la información de sostenibilidad, la entidad puede tener acuerdos establecidos para proporcionar acceso a la evidencia de estas entidades de la cadena de valor o el profesional puede utilizar un informe de uno a muchos u otro informe de aseguramiento relevante de otro profesional sobre la información de sostenibilidad de las entidades de la cadena de valor.

NIAS 5000 Párrafos A203-A206L

190. Esta determinación puede basarse, por ejemplo, en el conocimiento preliminar del profesional sobre la entidad, su entorno y sus operaciones, así como en su conocimiento de la industria, con base en interacciones previas o en la retroalimentación de terceros. El profesional también puede considerar si existen impedimentos legales para realizar el encargo y si el alcance del encargo es realizable dentro del plazo y los recursos asignados.

¿Cómo determina el profesional si el encargo tiene un propósito racional? (J en el Diagrama C.1 anterior)

191. Al determinar si el encargo tiene un propósito racional, el profesional considera la información obtenida a través de su conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y las conversaciones con las partes apropiadas (por ejemplo, la administración). Con base en esta información, el profesional determina si espera obtener un nivel significativo de seguridad para un encargo de seguridad limitada, si el encargo será útil y no resultará engañoso para los usuarios previstos y si el alcance del encargo es adecuado. El conocimiento por parte del profesional del alcance del encargo y del nivel de aseguramiento, junto con el entendimiento preliminar por parte del profesional de las necesidades de los usuarios previstos, serán útiles para determinar si un encargo tiene un propósito racional.

NIAS 5000 Párrafos A207-A217

192. Si el encargo de aseguramiento es requerido por la ley o regulación, el profesional puede presumir, en ausencia de indicaciones de lo contrario, que el encargo tiene un propósito racional.

193. Al determinar si un encargo tiene un propósito racional, el profesional puede considerar también:

- Los objetivos del cliente al contratar al profesional, incluyendo si existen requerimientos regulatorios o necesidades de las partes interesadas.
- Si existen posibles limitaciones o restricciones en el encargo que puedan afectar su propósito o utilidad.
- Si las expectativas de la entidad con respecto al encargo son realistas y alcanzables.

194. Por ejemplo, un encargo no tiene un propósito racional si:

- El nivel de aseguramiento que se puede obtener no será significativo en un encargo de seguridad limitada.
- El encargo será engañoso. Por ejemplo, si la administración puede estar solicitando un encargo de seguridad limitada para evitar una conclusión de aseguramiento razonable calificada que puede ser más probable que surja debido a la falta de madurez en el proceso de la entidad para preparar la información de sostenibilidad.

- El alcance del encargo es inadecuado, ya que excluye temas o aspectos de temas que son más relevantes para los usuarios.

195. Esta determinación cobra especial importancia cuando se le solicita al profesional:

- Realizar un encargo con un alcance muy limitado.
- Realizar un encargo cuando el alcance del encargo cambia anualmente.
- Realizar un encargo de seguridad limitada, a menos que la ley o la normativa lo requieran.
- Realizar un encargo que combine aseguramiento razonable y limitado.
- Cambio de un encargo de aseguramiento razonable a un encargo de seguridad limitada.

196. En las etapas iniciales del informe de sostenibilidad de una entidad, ya que aún se encuentra en desarrollo, el profesional puede no ser capaz de determinar si el preparador tiene una base razonable para toda la información incluida en el informe de sostenibilidad. Por lo tanto, la información de sostenibilidad que debe asegurarse puede ser solo aquellas partes del informe de sostenibilidad para las que el preparador tiene una base razonable, siempre que estén presentes las otras condiciones previas, incluido que exista un propósito racional para el encargo de alcance más limitado propuesto. En otras circunstancias, el preparador puede proponer un encargo de aseguramiento de sostenibilidad recurrente en el que la información sobre sostenibilidad esté sujeta a variaciones de un período a otro. Por ejemplo, el preparador puede proponer un alcance para el encargo de aseguramiento de sostenibilidad que aumente de un periodo a otro o que varíe en un “programa continuo” de aseguramiento. Una consecuencia de un cambio de alcance puede ser la pérdida de comparabilidad entre periodos, lo que puede cuestionar el propósito racional del encargo.

Esfuerzo de trabajo al establecer si las condiciones previas están presentes

197. En la etapa de aceptación y continuidad, el esfuerzo del profesional para establecer si están presentes las condiciones previas para un encargo de aseguramiento solo requiere estar basado en un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y una discusión con la(s) parte(s) apropiada(s) (es decir, la administración o los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, o la parte contratante, si es diferente).

198. Cuanto mayor sea la complejidad de los asuntos de sostenibilidad o más susceptible sea a sesgos de la administración, mayor esfuerzo de trabajo puede ser necesario para considerar o evaluar si se dan las condiciones previas.

199. En un encargo complejo, o uno en el que la entidad ha desarrollado criterios para complementar los criterios del marco o ha desarrollado sus propios criterios, el profesional puede desear incorporar algunos de los procedimientos que normalmente se realizarían como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos (véase la **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos*).

200. En encargos pequeños o menos complejos, una conversación con la entidad puede ser suficiente para obtener el conocimiento preliminar necesario. Independientemente de la complejidad del encargo, el conocimiento preliminar del profesional necesario para tomar una decisión sobre las condiciones previas y ejercer el escepticismo y el juicio profesional requeridos por la NIAS 5000 puede incluir, según corresponda, un conocimiento suficiente de:

(a) El negocio de la entidad y su entorno operativo;

(b) quiénes son los usuarios previstos del reporte de sostenibilidad y qué afectaría a su toma de decisiones;

(c) los asuntos de sostenibilidad y, cuando corresponda, su relación con otros asuntos de sostenibilidad sobre los que la entidad reporta;

(d) si la entidad solicita aseguramiento sobre una parte limitada de la información presentada en el reporte de sostenibilidad, y los motivos de esa solicitud;

(e) los criterios utilizados y cómo se seleccionaron o desarrollaron; y

(f) dónde se debe presentar la información de sostenibilidad, por ejemplo, incluida en un reporte regulatorio o en un reporte independiente.

201. La siguiente tabla resume ejemplos de consideraciones que los profesionales deben tener en cuenta al determinar si se cumplen las condiciones previas para un encargo de aseguramiento. Estas consideraciones son ilustrativas; no pretenden sugerir que sean las únicas para determinar si se cumplen las condiciones previas. Las letras de la A a la J corresponden a las letras que se muestran en el Diagrama C.1 anterior.

Consideraciones del profesional: al establecer si se cumplen las condiciones previas para el aseguramiento, el profesional puede considerar:

A. Un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo:

- ¿El profesional conoce lo suficiente sobre la entidad, la industria en la que opera y otras circunstancias del encargo para establecer si están presentes las condiciones previas?
- ¿Qué información de sostenibilidad se espera que se reporte?
- ¿Se restringirá el aseguramiento a temas o aspectos específicos de la información de sostenibilidad?
- ¿Se ha determinado adecuadamente la información de sostenibilidad que está dentro del alcance del encargo de aseguramiento de sostenibilidad? Si la información de sostenibilidad que se pretende asegurar es solo una parte de un reporte de sostenibilidad, ¿se ha seleccionado de manera imparcial?

B. Si la entidad tiene un proceso para identificar la información de sostenibilidad que se reportará:

- ¿El marco de reporte de sostenibilidad o los criterios desarrollados por la entidad requieren un proceso para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse?
- ¿La entidad cuenta con un proceso establecido o aún no se ha implementado?
- ¿La entidad ha identificado a los usuarios previstos de la información de sostenibilidad y sus necesidades de información?

C. Idoneidad de las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas a las circunstancias:

- ¿El preparador de la información de sostenibilidad es también la parte responsable de los asuntos de sostenibilidad y la parte contratante, o estas funciones son desempeñadas por partes diferentes? Si son diferentes, ¿cuáles son las características de la relación entre estas?
- ¿La entidad ha reconocido o reconocerá su responsabilidad por los asuntos de sostenibilidad?
- ¿El proceso de la entidad para preparar la información de sostenibilidad proporciona al preparador una base razonable para esa información y, cuando corresponde, el proceso está respaldado adecuadamente por otros aspectos relevantes del sistema de control interno de la entidad?
- ¿Cuenta la entidad con un proceso, que incluya controles, para la preparación de la información de sostenibilidad?

D. Asuntos de sostenibilidad apropiados:

- ¿Se pueden identificar los asuntos de sostenibilidad?
- ¿Los asuntos de sostenibilidad son susceptibles de medición o evaluación consistente frente a los criterios aplicables, de modo que la información de sostenibilidad resultante pueda ser sometida a procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada?

E. Idoneidad de los criterios aplicables:

- Qué criterios se utilizarán: ¿criterios de un marco de reporte, criterios desarrollados por la entidad o ambos?
- ¿Los criterios del marco de reporte están establecidos en una ley o reglamento o son establecidos por una organización autorizada o reconocida que sigue un proceso transparente (es decir, que puede, en ausencia de indicaciones de lo contrario, presumirse que es adecuado)?
- ¿Son los criterios relevantes, completos, fiables, neutrales y comprensibles por sí solos o necesitan ser complementados por la entidad, por ejemplo:
  - los criterios especifican qué se debe reportar, ¿cómo se debe medir o evaluar y cómo se debe revelar y presentar, incluso para diferentes aspectos de los asuntos de sostenibilidad?

F. Disponibilidad de los criterios aplicables:

- ¿Cómo se pondrán a disposición de los usuarios previstos criterios del marco y cualquier criterio adicional desarrollado por la entidad?

G. Evidencia que respalda la conclusión del profesional:

- ¿Existen limitaciones en el acceso a las fuentes de información que puedan ser necesarias para obtener evidencia?
- ¿La entidad cuenta con sistemas y procesos establecidos para capturar la información de sostenibilidad?

H. Forma de conclusión:

- ¿La conclusión de aseguramiento constará en un informe escrito?

I. Propósito racional:

- ¿El encargo de aseguramiento es requerido por la ley o regulación (es decir, que, en ausencia de indicaciones de lo contrario, puede presumirse que tiene un propósito racional)?
- ¿En el caso de un encargo de seguridad limitada, el profesional espera poder obtener un nivel significativo de seguridad?
- ¿El informe de aseguramiento, junto con la información de sostenibilidad, será útil para los usuarios previstos o podría ser engañoso?
- ¿El alcance del encargo de aseguramiento es adecuado en el contexto de las necesidades de los usuarios previstos?

Respuesta cuando no están presentes las condiciones previas

NIAS 5000 Párrafo 81

202. Si el profesional establece que no están presentes las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, puede discutir esto con la parte potencialmente contratante (por ejemplo, la administración o los responsables del gobierno de la entidad). Si no se pueden realizar cambios para cumplir con las condiciones previas, el profesional no estará autorizado a aceptar el encargo como un encargo de aseguramiento a menos que la ley o regulación lo requieran.

203. En circunstancias en las que el profesional ha establecido que no se cumplen las condiciones previas, pero no puede rechazar la aceptación del encargo debido a la ley o regulación, el encargo no cumple con la NIAS 5000. En consecuencia, no se permite que el profesional incluya alguna referencia dentro del informe de aseguramiento a que el encargo realizado de conformidad con la NIAS 5000.

Ejemplo: No están presentes las condiciones previas

Un profesional del sector público puede estar obligado por ley o regulación a aceptar un encargo de aseguramiento sobre la información de sostenibilidad de un organismo del sector público. Antes de aceptar el encargo, el profesional determina que es no es probable que pueda obtener la evidencia necesaria para respaldar la conclusión de aseguramiento, ya que los sistemas y procesos del organismo del sector público para recopilar los datos y la información relacionados con los asuntos de sostenibilidad y para la preparación de la información de sostenibilidad no están completamente desarrollados. Aunque el profesional determine que no se cumplen las condiciones previas, está obligado a aceptar y realizar el encargo. En el informe sobre el encargo, no se hace referencia a la NIAS 5000.

Realizar una evaluación de la preparación

204. En algunas circunstancias, el profesional puede realizar un encargo separado que no sea de aseguramiento para determinar si se cumplen las condiciones previas y, si no lo están, para identificar acciones que la administración pueda tomar para abordar los impedimentos para la aceptación. Este tipo de compromiso se denomina a veces "evaluación de la preparación" (en inglés, *readiness assessment*). El objetivo es realizar procedimientos previos a la aceptación, bajo términos acordados, para un encargo de aseguramiento de sostenibilidad propuesto, sin ningún compromiso previo para aceptar el encargo de aseguramiento propuesto. Este tipo de encargo no se consideraría un encargo de aseguramiento realizado de conformidad con la NIAS 5000, ya que aún no se habrán determinado las condiciones previas para ese encargo. Sin embargo, un encargo de este tipo puede dar lugar a posibles amenazas a la independencia del profesional en la posterior ejecución del encargo de aseguramiento propuesto (véanse los párrafos 206 a 210 siguientes).

205. Realizar una evaluación de la preparación puede ayudar a gestionar las expectativas del preparador sobre la posibilidad de realizar un encargo de aseguramiento de sostenibilidad propuesto, en las circunstancias. Además, proporciona a la administración de la entidad o a los responsables del gobierno de la entidad información útil sobre la preparación de la entidad para un encargo de aseguramiento. Esa información puede alentar a la administración o a los responsables del gobierno de la entidad a adoptar medidas para mejorar su preparación cuando se identifican impedimentos para realizar un encargo de aseguramiento.

206. El Código IESBA establece requerimientos específicos y guía de aplicación relevante para la aplicación del marco conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia cuando un profesional proporciona servicios que no son de aseguramiento a clientes de aseguramiento.

207. La realización de una evaluación de la preparación puede dar lugar a amenazas de autorrevisión, interés propio o abogacía a la independencia en relación con el encargo de aseguramiento de la sostenibilidad propuesto, si este fuera posteriormente aceptado. Pueden surgir amenazas, por ejemplo, cuando el profesional proporciona sugerencias a la administración o a los responsables del gobierno de la entidad sobre aspectos de asuntos de sostenibilidad, información de sostenibilidad o criterios para el encargo de aseguramiento de sostenibilidad propuesto o sobre el

proceso de reporte de sostenibilidad de la entidad o controles relacionados para preparar la información de sostenibilidad.

208. La naturaleza y el nivel de cualquier amenaza potencial dependerán de las circunstancias. Cualquier amenaza potencial generada deberá evaluarse y abordarse de conformidad con los requerimientos de ética aplicables si el profesional prevé aceptar el encargo de aseguramiento propuesto.

209. Proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la administración de un cliente de auditoría a cumplir con sus responsabilidades, no es asumir una responsabilidad de dirección si la administración de la entidad realiza todos los juicios y toma decisiones relacionados que son responsabilidad propia de la administración.

210. De manera similar, si, con base en conversaciones con la entidad, el profesional ayuda a la entidad a documentar criterios que la entidad ya ha desarrollado, pero no ha documentado, no se crea una amenaza de autorrevisión en las circunstancias ya que las acciones del profesional se limitan a documentar lo que se le ha dicho. Sin embargo, en un encargo de atestiguamiento, los requerimientos de ética aplicables prohíben al profesional asumir la responsabilidad de la administración en relación con la selección o el desarrollo de los criterios o la preparación de la información de sostenibilidad. Podría generarse una amenaza de autorrevisión si la firma del profesional participa en la preparación de información de sostenibilidad que posteriormente se convierte en la información de sostenibilidad del encargo de atestiguamiento.

D. ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DE SOSTENIBILIDAD DE GRUPOS, CADENA DE VALOR Y UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS

Cuestiones abordadas en esta Parte:

- Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de grupos y perímetro de reporte.
- Cadena de valor.
- Componentes, componentes del grupo y componentes de la cadena de valor.
- Uso del trabajo de otros – Generalidades.
- Uso del trabajo de otro profesional
- Uso del trabajo de un experto del profesional

Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de grupos y perímetro de reporte

211. La NIAS 5000 es una norma basada en principios que se puede aplicar a encargo de aseguramiento de sostenibilidad relacionados con la información de sostenibilidad de una sola entidad independiente o para información de sostenibilidad del grupo.

> ***Información de sostenibilidad del grupo:*** *información de sostenibilidad que incluye la información de sostenibilidad de más de una entidad o unidad de negocios de conformidad con los criterios.*
>
> **NIAS 5000 Párrafo 18**

212. El concepto de “grupo” en la NIAS 5000 es más amplio que el concepto de “grupo” que puede concebirse en normas de auditoría, como la NIA 600 (Revisada), con respecto a una auditoría de estados financieros. Con base en la definición, y debido a la naturaleza del perímetro de reporte para los reportes de sostenibilidad (como se explica a continuación), un grupo puede ser cualquiera de los siguientes:
    - Una empresa matriz y filiales;
    - una única entidad jurídica organizada con sucursales o divisiones;
    - una única entidad jurídica que incluye información de otras entidades que forman parte de su cadena de valor, tanto ascendente como descendente.
213. Por lo tanto, cuando una entidad prepara información de sostenibilidad que incluye la de más de una entidad o unidad de negocio, de conformidad con los criterios, independientemente de si parte de esa información proviene de una entidad dentro o fuera del control de la entidad que informa, la entidad ha preparado información de sostenibilidad de grupo a efectos de la aplicación de la NIAS 5000.

Perímetro de reporte

214. El perímetro de reporte define la información de sostenibilidad que una entidad debe incluir, de conformidad con los criterios aplicables, en su información de sostenibilidad presentada:

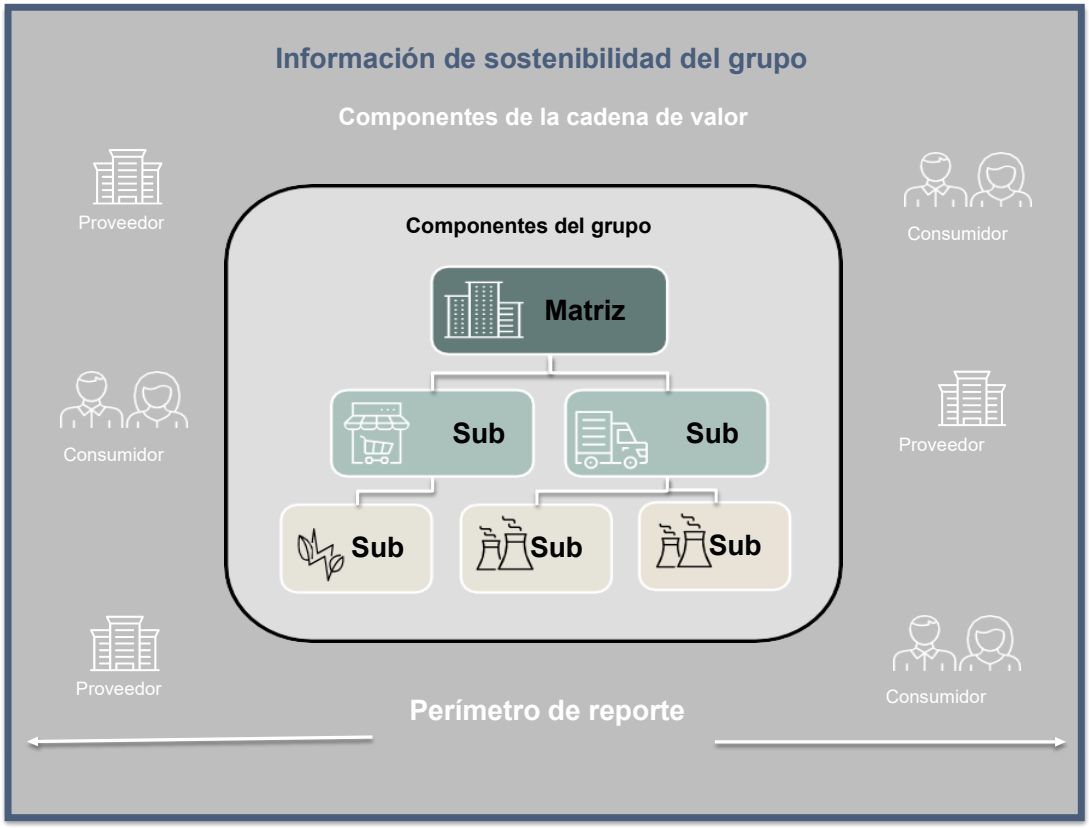
> ***Perímetro de reporte:*** *actividades, operaciones, relaciones o recursos que se incluirán en la información de sostenibilidad de la entidad.*
>
> **NIAS 5000 Párrafo 18**
>
> *Para la finalidad de las NIAS, el perímetro de reporte se determina de conformidad con el criterio aplicable.*

215. El criterio aplicable puede especificar que la información de sostenibilidad que debe presentarse debe corresponder a la misma entidad informante de los estados financieros relacionados. Por ejemplo, si se requiere que los estados financieros consolidados se preparen de conformidad con el marco de información financiera aplicable, entonces la información de sostenibilidad incluiría información de las mismas entidades o unidades de negocio incluidas en los estados financieros consolidados. Los criterios también pueden exigir que la información de sostenibilidad se amplíe para incluir información de otras entidades (proveedores) y consumidores de sus bienes o servicios, denominadas “entidades en la cadena de valor”. El concepto de cadena de valor se explica con más detalle a continuación.

NIAS 5000 Párrafo A35

216. El diagrama a continuación ilustra la interacción entre los conceptos de estados financieros del grupo, el perímetro de reporte y la cadena de valor (el diagrama debe considerarse junto con el análisis de la cadena de valor que comienza en el párrafo 220). El diagrama representa el perímetro de reporte, es decir, las entidades que la entidad informante debe considerar al preparar su información de sostenibilidad del grupo, de conformidad con el marco de información aplicable (criterios). En conjunto, esa información representa la información de sostenibilidad del grupo. Nota: los conceptos específicos de “componentes”, “componentes del grupo” y “componentes de la cadena de valor” se explican en los párrafos 226 a 231 siguientes.

Diagrama D.1 – Informes de sostenibilidad de grupos y perímetro de reporte



¿La inclusión de información de las entidades de la cadena de valor significa que toda la información de sostenibilidad se considera información de sostenibilidad del grupo?

217. Esto depende de los criterios aplicables. Cuando el perímetro de reporte lo determina la entidad y se basa en criterios desarrollados por la entidad, por ejemplo, en el caso de un encargo voluntario en el que los usuarios previstos son solo la administración de la entidad, el perímetro de reporte puede limitarse a la información de sostenibilidad relacionada con las operaciones de esa única entidad jurídica. Sin embargo, la NIAS 5000 reconoce que el perímetro de reporte puede variar para diferentes temas o aspectos de los temas y, en el caso de información de sostenibilidad de propósito general preparada de conformidad con los marcos de criterios establecidos, como las Normas Internacionales de Sostenibilidad o las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, comúnmente requerirá que se incluya información relacionada con las entidades o unidades de negocios que deben incluirse en los estados financieros del grupo de la entidad que informa (denominadas componentes del grupo) e información de otras entidades que forman parte de la cadena de valor ascendente o descendente de la entidad que informa (denominadas componentes de la cadena de valor). Por lo tanto, muchos encargos de aseguramiento de la sostenibilidad abordarán información de sostenibilidad del grupo.

Si no hay profesionales involucrados en los componentes, ¿el encargo aún se considera un encargo de aseguramiento de sostenibilidad del grupo?

218. Si la información reportada incluye la información de sostenibilidad de más de una entidad o unidad de negocios de conformidad con los criterios, entonces el encargo de aseguramiento es un encargo de aseguramiento de sostenibilidad de grupo según se define en el párrafo 18 de la NIAS 5000. Si todo el trabajo lo realiza el propio profesional del grupo o si involucra a profesionales de

los componentes (véase la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales*) es una consideración secundaria. En muchos casos, el profesional del grupo puede decidir que involucrar a los profesionales de los componentes es el enfoque más efectivo para obtener evidencia para la finalidad del encargo.

¿Puede la entidad informante decidir su perímetro de reporte?

219. La entidad informante puede decidir su perímetro de reporte solo si la información de sostenibilidad se prepara con base en criterios desarrollados por la entidad que se determinen como adecuados. Este puede ser el caso cuando una entidad prepara información de sostenibilidad de propósito específico (es decir, utiliza criterios diseñados para preparar información de sostenibilidad para su uso por parte de usuarios específicos previstos), en lugar de información de sostenibilidad de propósito general. Por el contrario, los marcos de criterios, tal como las Normas Internacionales de Sostenibilidad o las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, normalmente definen el perímetro de reporte en función de la naturaleza de los asuntos de sostenibilidad que se deben abordar.

Cadena de valor

220. La NIAS 5000 no define el término cadena de valor. Se trata de un concepto descrito o definido por los marcos de reporte de sostenibilidad. Sin embargo, el concepto es importante para la aplicación de la NIAS 5000 porque la estrategia general y la planificación del encargo se verán influenciados por la naturaleza y la extensión en que la información de sostenibilidad que se presenta incluye información de una o más entidades de la cadena de valor.

221. Para los fines de esta Guía, se ha incluido la siguiente descripción general de una cadena de valor como contexto para explicar ciertos conceptos y requerimientos de la NIAS 5000 directamente relacionados con el concepto de cadena de valor.

La cadena de valor abarca todas las actividades y procesos involucrados en la creación de un producto o servicio, desde la extracción de materias primas hasta su eliminación o reciclaje al final de su vida útil. Este enfoque holístico permite evaluar el desempeño de la sostenibilidad no solo dentro de una organización, sino a lo largo de su red de suministro. Las etapas clave suelen incluir el abastecimiento, la producción, la distribución, el consumo y el posconsumo.

Por ejemplo:

- Logística de entrada: recepción y almacenamiento de materias primas.
- Operaciones/fabricación: transformación de materias primas en productos terminados.
- Logística de salida: distribución de productos terminados a clientes.
- Marketing y ventas: promoción y venta de productos.
- Servicio: proporción de soporte y servicios posventa.

222. Una cadena de valor no son simplemente las partes externas con las que una empresa o un grupo tiene relaciones, es decir, sus proveedores y consumidores. La empresa, o el grupo, está en el corazón de la cadena de valor.

223. Con referencia al Diagrama D.1 anterior, las entidades (matriz y subsidiarias), consumidores y proveedores representados pueden formar parte de la cadena de valor general de la entidad informante, dependiendo de los asuntos de sostenibilidad que se necesiten medir o evaluar e incluir en la información de sostenibilidad. Sin embargo, como se explicó anteriormente, los criterios aplicables determinarán el perímetro de reporte; en otras palabras, hasta dónde debe llegar la entidad informante en la cadena de valor al preparar su información de sostenibilidad.

224. El profesional de aseguramiento debe comprender la información de sostenibilidad que se debe presentar (NIAS 5000, párrafo 75(a)) y considerar si la entidad informante tiene un proceso para identificar la información de sostenibilidad que se debe presentar (NIAS 5000, párrafo 76(a)). Al hacerlo, el profesional obtendrá conocimiento sobre la cadena de valor y el perímetro de reporte de la entidad informante. La orientación sobre estos asuntos, junto con el establecimiento de si se cumplen las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, se incluye en la **Parte C** – *Aceptación y continuidad del encargo, incluidas las condiciones previas para el aseguramiento.* El profesional obtiene un conocimiento más profundo del perímetro de reporte y de las actividades dentro del perímetro de reporte cuando obtiene un conocimiento de la entidad y su entorno (NIAS 5000 Párrafo 110(b)).

225. El conocimiento descrito en el párrafo 224 proporciona una base para que el profesional:

- Desarrolle la estrategia general y la planificación del encargo, teniendo en cuenta si puede ser necesario obtener evidencia con respecto a la información que se presenta, que se originó en entidades en la cadena de valor (NIAS 5000, párrafo 96, véase la **Parte E** – *Planificación*); y
- Considere si el profesional puede tener acceso a evidencia del trabajo realizado por otro profesional (por ejemplo, un informe de aseguramiento de otro profesional que ha sido diseñado para ser utilizado por entidades usuarias y sus profesionales de aseguramiento a lo largo de una cadena de valor (como se explica más adelante; consulte Utilización del trabajo de otro profesional).

Componentes, componentes del grupo y componentes de la cadena de valor

226. Como se explicó anteriormente, es posible que se requiera que una entidad informante incluya información de sostenibilidad de múltiples entidades, tanto aquellas entidades que están dentro del control de la entidad informante como aquellas que están fuera del control de la entidad informante.

227. Una vez obtenido el conocimiento de la información de sostenibilidad que se presenta, la NIAS 5000 requiere que el profesional determine la información de sostenibilidad sobre la cual se realizará el encargo de aseguramiento y la fuente de esa información (es decir, las entidades, unidades de negocio, funciones o actividades de negocio para las cuales se incluye información en la información de sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento) (NIAS 5000 Párrafo 96 – véase la **Parte E** – *Planificación*). Al hacerlo, el profesional determinará un enfoque general para la obtención de evidencia, incluyendo dónde y por quién. Esto le permitirá determinar los componentes para el encargo.

Componente: *una entidad, unidad de negocio, función o actividad comercial, o alguna combinación de estas, dentro del perímetro de reporte, determinado por el profesional a los efectos de planificar y realizar el encargo de aseguramiento de sostenibilidad.*

NIAS 5000 Párrafo 18

228. Para la finalidad de la NIAS, los componentes determinados por el profesional para los fines de planificar y realizar el encargo de aseguramiento de sostenibilidad que incluyen entidades o unidades de negocios que deben incluirse en los estados financieros del grupo de la entidad que reporta (por ejemplo, subsidiarias de una entidad matriz) se denominan "componentes del grupo".

NIAS 5000 Párrafo A17

229. Además de los componentes del grupo, el profesional puede determinar componentes que incluyan otras entidades o unidades de negocio que formen parte de la cadena de valor ascendente o descendente de la entidad que reporta. Estos componentes se denominan "componentes de la cadena de valor".

230. El Diagrama D.1 anterior ilustra el concepto de componentes del grupo y de componentes de la cadena de valor dentro del perímetro general de reporte.

231. Como se explica en la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales*, una vez determinados los componentes para la finalidad de planificar y realizar un encargo de aseguramiento de sostenibilidad, es decir, donde se necesita realizar el trabajo de aseguramiento, el profesional determina quién realizará ese trabajo, incluyendo si involucrar a un profesional de componente o si puede haber evidencia disponible del trabajo realizado por otro profesional.

¿Qué determina si una entidad o unidad de negocio es un componente del grupo?

232. La NIAS 5000 indica que el marco de reporte puede especificar que la información de sostenibilidad que será presentada debe corresponder a la misma entidad informante de los estados financieros relacionados. Por lo tanto, los componentes que incluyen entidades o unidades de negocios que deben incluirse en los estados financieros del grupo de la entidad que informa (por ejemplo, subsidiarias de una entidad matriz) se denominan "componentes del grupo".

NIAS 5000 Párrafo A17

¿Son los "componentes del grupo" siempre los mismos que los componentes que podrían identificarse en una auditoría de los estados financieros del grupo de una entidad y cómo se tratan las inversiones contabilizadas por el método de participación?

233. Por lo general, es probable que exista un alto nivel de correlación entre las entidades o unidades de negocios que se determinan como componentes para la finalidad de una auditoría de grupo y aquellas determinadas como componentes del grupo para la finalidad del encargo de aseguramiento de la sostenibilidad, cuando esas entidades dan lugar, tanto a información financiera material como a información de sostenibilidad material que se requiere informar en los estados financieros del grupo y en la información de sostenibilidad del grupo. Puede haber entidades sobre las que la entidad informante no tenga control, pero que, sin embargo, deban incluirse en los estados financieros del grupo, tal como las entidades contabilizadas por el método de participación. Si una entidad contabilizada por el método de la participación es significativa para

la auditoría de los estados financieros del grupo, puede considerarse un componente a efectos de la auditoría de los estados financieros. Para la finalidad de un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad, aunque esas entidades pueden estar fuera del control de la entidad que informa, aun así, pueden ser determinadas como "componentes del grupo" en virtud del hecho de que son entidades o unidades de negocios que deben incluirse en los estados financieros del grupo.

¿Qué requerimientos se aplican si el profesional pretende obtener evidencia mediante el uso del trabajo de aseguramiento realizado por un profesional de un componente en un componente del grupo?

234. Cuando un profesional del componente ha sido identificado por un profesional del grupo y ha aceptado participar en un encargo de aseguramiento de sostenibilidad del grupo, pasa a formar parte del equipo del encargo, tal como se explica en la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales*. Por lo tanto, están sujetos a los requerimientos de dirección, supervisión y revisión de la NIAS 5000 (párrafos 46-49).

¿Puede un profesional participar de forma suficiente y adecuada en el trabajo de otra firma que realiza encargos de aseguramiento en un componente de la cadena de valor, de modo que se le considere profesional del componente?

235. Sí. Sin embargo, la NIAS 5000 explica que esto puede ser relativamente raro. Puede haber situaciones en las que exista una relación comercial o contractual específica entre la entidad que informa y una entidad en su cadena de valor, y la administración de la entidad que reporta tenga la capacidad o el derecho de hacer arreglos para que el profesional obtenga acceso a la información en esa entidad de la cadena de valor o acceso a la firma que ha realizado trabajo sobre la información de la entidad de la cadena de valor. En esas circunstancias limitadas, el profesional puede estar en condiciones de participar de manera suficiente y adecuada en el trabajo de esa otra firma en un componente de la cadena de valor, de modo que pueda solicitar a esa firma que actúe como profesional del componente (NIAS 5000, párrafo A19).

¿Qué consideraciones son relevantes respecto de la capacidad de un profesional del grupo para involucrarse de manera suficiente y adecuada en el trabajo de un profesional del componente?

236. La **Parte B** – Principios y conceptos fundamentales explica el concepto de participación suficiente y adecuada. Esto aplica independientemente de si quienes realizan el trabajo de aseguramiento son personal de la firma o un profesional del grupo. Otros factores que pueden considerarse al involucrar a profesionales del grupo incluyen su ubicación geográfica, cómo el profesional del grupo puede acceder a su trabajo para su revisión, si la información puede enviarse fuera del territorio del profesional del grupo o cómo abordar las diferencias lingüísticas. El grado de participación dependerá de la naturaleza y el alcance del trabajo realizado por el profesional en el contexto general del encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del grupo y de los riesgos evaluados de incorrección material en la información de sostenibilidad del componente. Un informe de aseguramiento obtenido únicamente de un profesional del componente, sin evidencia de dirección, supervisión o revisión por parte del profesional del grupo, no se consideraría una participación suficiente ni adecuada.

¿Qué sucede si el profesional no puede involucrarse de manera suficiente y adecuada en el trabajo de un profesional en un componente del grupo?

NIAS 5000
Párrafo A104

237. La NIAS 5000 incluye la presunción de que un profesional del grupo puede involucrarse de manera suficiente y adecuada en el trabajo realizado en relación con la información de sostenibilidad de un componente del grupo. Sin embargo, como se explica en la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* (véase el párrafo 83), puede haber circunstancias limitadas, a menudo motivadas por consideraciones de tiempo relacionadas con los encargos iniciales, en las que un profesional del grupo no puede involucrarse de manera suficiente y adecuada. En esos casos, se aplican los requerimientos de la NIAS 5000 relacionados con el uso del trabajo de otro profesional. La NIAS 5000 explica, además, que cuando es este el caso, si se espera que se realice un encargo separado similar en años posteriores relacionado con ese componente del grupo, el profesional podrá considerarlo al desarrollar la estrategia general y el plan de trabajo para el encargo del grupo, incluida la participación de esa otra firma como profesional del componente (véase el párrafo NIAS 5000 párrafo A105).

Ejemplo: Profesional del grupo que no participó en un encargo de aseguramiento previo en una subsidiaria

El profesional ha sido contratado para realizar un encargo de aseguramiento de sostenibilidad de primer año para un importante grupo energético. Al desarrollar la estrategia general y la planificación del encargo, el equipo del encargo con sede en Nueva York identifica que la oficina de la firma en Los Ángeles realizó, a principios de ese año, un encargo de aseguramiento relacionado con las emisiones ambientales en una de las últimas centrales eléctricas de carbón del grupo. La información de sostenibilidad en el alcance del encargo de aseguramiento para la entidad en California ha sido incluida en la información de sostenibilidad del grupo como parte de información de sostenibilidad más amplia preparada por el grupo. El profesional del grupo desea utilizar el trabajo realizado por la oficina de la firma en Los Ángeles como evidencia para el encargo de aseguramiento de sostenibilidad del grupo. Sin embargo, debido a que el encargo se realizó varios meses antes, el profesional del grupo no participó de forma suficiente y adecuada en el trabajo. Por lo tanto, el profesional del grupo evaluó el trabajo de la oficina de Los Ángeles en su encargo independiente de aseguramiento de sostenibilidad, de conformidad con los requerimientos para otro profesional en la NIAS 5000, párrafos 50-55. Habiendo obtenido conocimiento de las obligaciones de reporte de la entidad de California, el profesional del grupo organizó una reunión de planificación con la oficina de Los Ángeles para discutir el alcance del encargo de aseguramiento de sostenibilidad del grupo del año siguiente y cómo el profesional del grupo podría participar de manera suficiente y adecuada en el encargo de aseguramiento de sostenibilidad de la entidad de California en ese año siguiente.

Si al realizar el encargo se utiliza un profesional de componente o el trabajo de otro profesional, ¿el informe de aseguramiento puede hacer referencia a su participación y al trabajo que ha realizado?

238. La NIAS 5000 no aborda explícitamente si se puede hacer referencia en el informe de aseguramiento al trabajo de un profesional de componente o de otro profesional. Sin embargo, cualquier referencia de ese tipo en el informe de aseguramiento deberá redactarse con cuidado

para evitar que implique que la responsabilidad del profesional del grupo por la conclusión expresada en el informe se reduce debido a la participación de un profesional del componente o al uso del trabajo de otro profesional. Esto es coherente con la responsabilidad general del profesional en cuanto a gestionar y lograr la calidad en el encargo y estar lo suficiente y adecuadamente involucrado durante todo el encargo, de modo que tenga una base para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuados.

Uso del trabajo de otros – Generalidades

239. Cuando un profesional de aseguramiento de la sostenibilidad planea utilizar trabajo realizado por personas distintas del equipo del encargo, esto se conoce en NIAS 5000 como "Utilización del trabajo de otros".

240. El Diagrama B.3 de la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* describe los recursos humanos que pueden participar en la realización de un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad y explica que otro profesional, un experto externo del profesional y los auditores internos no forman parte del equipo del encargo. Consulte la **Parte B** para obtener las definiciones pertinentes.

241. La siguiente orientación explica los requerimientos de la NIAS 5000 relacionados con el uso del trabajo de otro profesional y el uso del trabajo de un experto de un profesional (centrándose en el uso del trabajo de un experto externo de un profesional).

242. Esta Guía no aborda la utilización del trabajo de la función de auditoría interna de la entidad. La NIAS 5000 incluye un requerimiento que aborda las consideraciones en esas circunstancias, explicado mediante la guía de aplicación de respaldo (NIAS 5000, párrafos 59, A152-A154).

Uso del trabajo de otro profesional

243. La información sobre sostenibilidad puede incluir revelaciones que comprenden información que ha sido objeto de un encargo de aseguramiento por parte de otra firma. Cuando el profesional ha identificado que otra firma ha realizado un encargo independiente que puede ser relevante para proporcionar evidencia para su encargo de aseguramiento de la sostenibilidad, y este no puede participar de forma suficiente y adecuada en ese trabajo, la NIAS 5000 incluye requerimientos que abordan los pasos a seguir y las conclusiones a las que se debe llegar, para proporcionar una base que le permita utilizar el trabajo de otro profesional.

244. Esto incluye:

- Cumplir con los requerimientos de ética aplicables que aplican al uso del trabajo de otro profesional; (NIAS 5000 párrafo 50(a));
- Evaluar si el profesional tiene la competencia y la capacidad necesarias para los fines del profesional (NIAS 5000 párrafo 50(b));
- Evaluar si la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del profesional son adecuados para los fines del profesional (NIAS 5000 párrafo 50(c)); y
- Determinar si la evidencia obtenida del trabajo de ese profesional es adecuada para los fines del profesional (NIAS 5000 párrafo 50(d)).

245. Un profesional puede utilizar el trabajo de otro profesional si está satisfecho con cada uno de los aspectos descritos en el párrafo 244 anterior. Sin embargo, el líder del encargo debe tener un conocimiento suficiente de los asuntos de sostenibilidad y la competencia necesaria para evaluar si

el trabajo realizado por otro profesional proporciona evidencia adecuada para sus fines y asumir la responsabilidad de las conclusiones alcanzadas.

246. En algunas circunstancias, el profesional no podría utilizar el trabajo de otro profesional. Esto incluye cuando el profesional no puede:

- determinar o concluir que se han cumplido los requerimientos de ética aplicables que se aplican al uso del trabajo de otro profesional, dependiendo de si el trabajo realizado por otro profesional es un trabajo de aseguramiento o de no aseguramiento (NIAS 5000 párrafo A125);
- concluir que el otro profesional posee la competencia y las capacidades necesarias; o
- determinar la idoneidad de la evidencia obtenida del trabajo del otro profesional.

247. En esas circunstancias, el profesional puede considerar si puede obtener evidencia mediante procedimientos alternativos y obteniendo evidencia de otras fuentes sin recurrir al trabajo de ese otro profesional.

248. Puede ser más común que un profesional concluya que otro profesional tiene la competencia y las capacidades necesarias para los fines del profesional y que el trabajo realizado proporciona evidencia adecuada, pero que esa evidencia no es suficiente por sí sola para los fines del profesional. En esas circunstancias, el profesional puede considerar si es posible complementar el trabajo del otro profesional realizando procedimientos adicionales para obtener evidencia suficiente y adecuada para la finalidad del encargo de aseguramiento de sostenibilidad.

¿Puede el profesional confiar simplemente en el informe de aseguramiento emitido por otro profesional?

249. No. Si bien es un principio fundamental que un informe de aseguramiento debe estar respaldado por evidencia suficiente y adecuada como base para la conclusión de aseguramiento expresada, un profesional de aseguramiento de sostenibilidad no puede simplemente asumir que el trabajo realizado por otro profesional fue adecuado y dio como resultado evidencia suficiente y adecuada, sin ningún conocimiento del encargo subyacente realizado. Además, puede que no siempre esté claro si la naturaleza precisa del encargo realizado por otro profesional, incluidos los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, habrían dado como resultado evidencia que sea directamente relevante para el encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del profesional. En consecuencia, además de los otros elementos descritos anteriormente, los párrafos 50(c)-(d) de la NIAS 5000 requieren que el profesional evalúe el trabajo del otro profesional y determine su idoneidad para los fines del profesional.

¿Qué significa para el profesional cumplir con los requerimientos de ética aplicables que se aplican al uso del trabajo de otro profesional?

250. Si bien la NIAS 5000 requiere que el profesional evalúe si otro profesional tiene la competencia y las capacidades necesarias para la finalidad del profesional, la norma reconoce que la independencia y otros requerimientos de ética son asuntos abordados en los requerimientos de ética aplicables. Por lo tanto, la NIAS 5000 requiere que el profesional cumpla con los requerimientos de ética aplicables que aplican al uso del trabajo de otro profesional (NIAS 5000 párrafo 50(a)). Estos requerimientos de ética pueden incluir disposiciones relacionadas con el uso del trabajo de otro profesional y pueden variar dependiendo de si se trata de un trabajo de aseguramiento o de no aseguramiento.

Ejemplo: Disposiciones del Código IESBA sobre el uso del trabajo de otro profesional

El Código IESBA incluye disposiciones que abordan el cumplimiento de las responsabilidades éticas del profesional relacionadas con el uso del trabajo de otro profesional y establece una distinción entre si ese trabajo es un encargo de aseguramiento o uno que no es de aseguramiento. Con respecto a los encargos de aseguramiento realizados por otro profesional, las disposiciones también distinguen entre si ese encargo de aseguramiento se realizó en relación con un componente del grupo o con un componente de la cadena de valor. Un profesional de aseguramiento que cumple con el Código del IESBA y pretende utilizar el trabajo de aseguramiento de otro profesional debe, por ejemplo:

- En relación con el trabajo realizado en un componente del grupo, obtener la confirmación del otro profesional de que ha cumplido con los requerimientos de independencia que le son aplicables, establecidos en el Código IESBA relevante para un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad.
- En relación con el trabajo realizado en un componente de la cadena de valor, asegurarse de que el otro profesional cumple con los requerimientos de independencia que le son aplicables a ese profesional, lo que puede satisfacerse revisando una declaración de independencia emitida por el otro profesional en relación con el encargo de aseguramiento realizado en el componente de la cadena de valor (es decir, en el informe de aseguramiento del otro profesional), o solicitando confirmación a ese otro profesional.

Nota: el Código IESBA también incluye otras disposiciones, además de las cuestiones descritas anteriormente, aplicables a un profesional de aseguramiento de sostenibilidad que pretenda utilizar el trabajo de otro profesional.

¿Qué se requiere en términos de evaluar la competencia y las capacidades de otro profesional?

251. Esta es una cuestión de juicio profesional. Es posible que el profesional haya trabajado con la otra firma en el pasado, incluso con el líder del encargo de esa otra firma y, por lo tanto, puede tener experiencia personal de que el otro profesional tiene la competencia y las capacidades necesarias. En otros casos, puede que el profesional no conozca al otro profesional y sea necesario obtener información de otras fuentes como base para su evaluación. Por ejemplo, puede haber documentos públicos que un profesional pueda utilizar para comprender los requerimientos y otras normas técnicas y éticas que sigue otro profesional, así como cualquier hallazgo de inspección que pueda ser relevante para evaluar la competencia y las capacidades. La fuente más directa de información sería discutir estos asuntos directamente con el otro profesional. Cuando el otro profesional es otra firma dentro de la misma red que la firma del profesional y está sujeto a requerimientos de la red comunes o utiliza servicios de la red comunes, el profesional puede depender de esos requerimientos de la red (NIGC 5000, párrafo A127).

¿Qué se puede esperar generalmente, para determinar si el trabajo de otro profesional es adecuado para los fines del profesional?

252. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para evaluar el trabajo de otro profesional y determinar su idoneidad para la finalidad del profesional, variará dependiendo de las circunstancias. Esto se verá influenciado por la naturaleza de la revelación para la cual se busca

evidencia, los riesgos evaluados de incorrección material asociados con esa revelación y la importancia general del trabajo del otro profesional al proporcionar al profesional una base para concluir que tiene evidencia suficiente y adecuada.

253. De manera similar a la evaluación que hace un profesional de la competencia y las capacidades de otro profesional, la fuente de información más directa para evaluar la idoneidad del trabajo será discutir directamente con el otro profesional el trabajo que ha realizado y cualquier hallazgo relacionado. En ese aspecto, la NIAS 5000 incluye un requerimiento específico (NIGC 5000, párrafo 53) para que el profesional se comunique con el otro profesional, en la medida que sea necesario en las circunstancias, acerca de los hallazgos del trabajo del otro profesional. La "extensión necesaria" es una cuestión de juicio profesional, que tiene en cuenta otros factores, como se describe. El profesional también debe determinar si es necesario revisar documentación adicional del trabajo realizado por otro profesional y en qué medida (NIAS 5000, párrafo 54). Nuevamente, esto es una cuestión de juicio profesional, pero estará basado en la evaluación que el profesional haga de la competencia y las capacidades del otro profesional, la importancia del trabajo del otro profesional para la evidencia general que se obtendrá y el resultado de cualquier comunicación entre el profesional y el otro profesional.

Ejemplo: Otro profesional realizó un encargo de aseguramiento sobre las emisiones de GEI de un componente de la cadena de valor ascendente

El profesional ha identificado que las revelaciones de emisiones de GEI de Alcance 3 de la entidad incluyen un elemento significativo que se origina en un componente de la cadena de valor ascendente que se ocupa en el transporte y la distribución. El profesional también es consciente de que la entidad de la cadena de valor obtuvo un informe de aseguramiento independiente sobre sus emisiones de GEI declaradas. El profesional ha evaluado el riesgo de incorrección material en la información sobre emisiones de GEI como alto en el espectro de riesgo. Al evaluar la idoneidad del encargo de aseguramiento de emisiones de GEI realizado por otro profesional, el profesional:

- Tenía experiencia previa trabajando con la firma que, en este caso, es otro profesional y, basándose en la información existente, concluyó que el otro profesional contaba con la competencia y las capacidades necesarias.
- Realizó una reunión en línea con el líder del encargo y otros miembros *senior* del equipo del otro profesional para analizar la naturaleza, el alcance y los objetivos específicos del trabajo de dicho profesional, así como su enfoque general en el encargo realizado.
- Obtuvo un informe resumido del otro profesional sobre los procedimientos realizados y los principales hallazgos, incluyendo detalles de las incorrecciones identificadas (tanto corregidas como no corregidas).
- Tras revisar la información recibida, realizó una llamada de seguimiento para analizar ciertos supuestos significativos realizados por la administración de la entidad de la cadena de valor y los juicios clave relacionados realizados por el otro profesional para la formulación de sus hallazgos.
- Documentó todo lo anterior en el expediente del encargo.
- Con base en la experiencia previa trabajando con el otro profesional y la información obtenida de las comunicaciones y el informe, se determinó que no era necesario revisar documentación adicional del otro profesional.

¿Qué se entiende por un informe "uno a muchos" y cuáles son sus características distintivas?

254. La NIAS 5000 incluye el concepto de informe de aseguramiento de "uno a muchos" (en inglés, "one-to-many"). Este concepto se concibe como similar al informe emitido por un auditor de servicios en relación con una organización de servicios,[9] en el que el profesional de aseguramiento de una entidad (una "entidad de la cadena de valor") emite un informe sobre un encargo de aseguramiento basado en la información presentada por esa entidad de la cadena de valor, que se pone a disposición de múltiples "entidades usuarias" en la cadena de valor ascendente o descendente de esa entidad, y en el que esas entidades, ascendentes o descendentes, deben incluir la información de sostenibilidad de la entidad en sus propios informes de sostenibilidad. Se podría esperar que ese informe incluya una descripción de la información de sostenibilidad de la entidad de la cadena de valor y puede incluir información sobre los procesos y controles relevantes en la entidad de la cadena de valor, junto con una descripción de los procedimientos realizados por el profesional de aseguramiento de la entidad de la cadena de valor y la conclusión de aseguramiento de ese profesional sobre esa información (y, cuando corresponda al encargo, los controles relacionados).

255. Al desarrollar la NIAS 5000, el IAASB consideró que esta forma de reporte probablemente podría evolucionar para abordar las necesidades de reporte y aseguramiento de varias entidades que reportan a lo largo de una cadena de valor. En consecuencia, al evaluar si la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo de otro profesional son adecuado para los fines del profesional y al determinar la idoneidad de ese trabajo para los fines del profesional, si hay disponible un informe de uno a muchos y el profesional tiene la intención de utilizar ese informe, la NIAS 5000 (párrafo 51) requiere que el profesional determine si ese informe de aseguramiento proporciona evidencia suficiente y adecuada para los fines del profesional. Esto incluye evaluar:

- Si la descripción de los procedimientos realizados y sus resultados son adecuados a los fines del profesional; y
- lo adecuado de la(s) norma(s) conforme a las cuales se emitió el informe aseguramiento.

Si un informe de uno a muchos proporciona evidencia suficiente y adecuada para los fines del profesional será una cuestión de juicio profesional, teniendo en cuenta el nivel de detalle proporcionado sobre los procedimientos de aseguramiento realizados y los resultados de esos procedimientos, incluidas las excepciones y otra información relacionada que podría afectar las conclusiones del profesional.

¿Es necesario que un informe "de uno a muchos" esté dirigido específicamente a la entidad informante (o al profesional de aseguramiento relacionado) para el cual se está realizando el encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del profesional?

256. No. Debido a que se trata probablemente de un área de práctica emergente, pueden surgir diferentes enfoques, incluyendo informes diseñados para entidades específicas de una cadena de valor específica, donde esas entidades se identifican explícitamente como destinatarias del informe de aseguramiento. Sin embargo, en consonancia con el concepto de informe de auditoría de servicios, es más probable que el informe del profesional de aseguramiento de la entidad de la cadena de valor se dirija a la entidad de la cadena de valor responsable de la información que proporciona a sus entidades de la cadena de valor, tanto ascendentes como descendentes, e incluya una descripción general de los destinatarios previstos, es decir, otras entidades informantes de la cadena de valor de la entidad objeto del informe uno a muchos.

[9] Véase la NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*.

Si un informe de uno a muchos describe varios controles de la "entidad usuaria" que se espera que estén implementados en la entidad usuaria, y el sistema de control interno de la entidad usuaria no incluye esos controles, ¿cuáles son las implicaciones?

257. Un informe de aseguramiento de uno a muchos de otro profesional puede incluir información sobre controles complementarios de la entidad usuaria, es decir, controles que se espera que estén implementados en las entidades que buscan confiar en la información de sostenibilidad informada por (o controles implementados en) una entidad de la cadena de valor. Si la entidad usuaria no ha diseñado e implementado esos controles, es improbable que cuente con una base adecuada para utilizar la información obtenida al preparar su propia información de sostenibilidad sin aplicar procedimientos alternativos para validar su relevancia y fiabilidad. En esas circunstancias, el profesional probablemente tampoco podría utilizar el informe de aseguramiento de uno a muchos y tendría que considerar procedimientos alternativos para obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a la información de sostenibilidad de ese componente de la cadena de valor.

¿Es siempre necesario comunicarse con otro profesional, incluso cuando ha emitido un informe de "uno a muchos"?

258. No necesariamente. Como ya se describió, la medida en que un profesional se comunica con otro profesional sobre su trabajo es una cuestión de juicio profesional. Sin embargo, en la práctica, la comunicación con otro profesional puede ser útil para aclarar aspectos del trabajo de ese otro profesional, en particular cuando es probable que existan uno o más asuntos de interés para el profesional (véanse ejemplos de asuntos que el profesional puede solicitar a otro profesional que comunique en la NIAS 5000, párrafo A132).

¿Puede el profesional de aseguramiento de sostenibilidad utilizar trabajos distintos de aseguramiento realizados por otro profesional, por ejemplo, cuando ese profesional ha llevado a cabo un encargo de procedimientos convenidos para un componente del grupo?

259. Sí. La relevancia del trabajo ya sea de aseguramiento o de no aseguramiento, de otro profesional para el encargo del profesional es una cuestión de juicio profesional. La relevancia del trabajo no de aseguramiento para la evidencia de aseguramiento que el profesional necesita obtener para su encargo puede ser menos obvia en comparación con un encargo de aseguramiento realizado por otro profesional. Sin embargo, puede haber encargos de no aseguramiento que aborden asuntos indirectamente relevantes para las revelaciones para la cual el profesional busca evidencia.

Ejemplo: Encargo de procedimientos convenidos de otro profesional

Otro profesional realizó un trabajo de Procedimientos Convenidos (PC) que implicó la aplicación de procedimientos específicos para evaluar la precisión y el funcionamiento de un medidor de agua. El profesional desea utilizar el informe de PC como evidencia relacionada con los resultados del medidor de agua para registrar los datos de consumo incluidos en la información de sostenibilidad.

Los procedimientos incluyeron:

- Comprobación de la calibración: inspección de la calibración del medidor de agua según las directrices del fabricante para una medición precisa del consumo de agua.
- Inspección de la instalación: inspección de la instalación del medidor de agua para confirmar que esté instalado correctamente de conformidad con las directrices del fabricante.
- Exactitud de los datos: verificación de la precisión de los datos registrados por el medidor de agua durante un período específico.
- Prueba de caudal: medición del caudal por medio del medidor de agua para verificar que cumpla con las especificaciones.
- Detección de fugas: verificación de fugas o irregularidades en el medidor de agua y las tuberías asociadas.
- Comparación del consumo: comparación del consumo de agua registrado por el medidor con datos históricos o métodos de medición alternativos

El profesional aplicaría entonces los requerimientos de los párrafos 50 y 53 a 55 de la NIAS 5000 para utilizar el informe de PC como evidencia para la información a revelar sobre el uso del agua.

¿Cuáles son las implicaciones si el profesional no puede tener acceso a otro profesional, o si el otro profesional no se comunica con él?

260. Si el otro profesional no está dispuesto a comunicarse con él, o si existen otras restricciones que impiden compartir información, es poco probable que el profesional pueda obtener información suficiente para tener una base para evaluar el trabajo de otro profesional y determinar su idoneidad para sus fines. El párrafo 247 anterior describe otras medidas que pueden adoptarse cuando el profesional no puede determinar la idoneidad de la evidencia obtenida del trabajo realizado por otro profesional.

Uso del trabajo de un experto del profesional

261. De manera similar al uso del trabajo de otro profesional, cuando el profesional ha determinado que es necesario utilizar el trabajo de un experto del profesional, la NIAS 5000 incluye requerimientos que abordan los pasos a seguir y las conclusiones a las que se debe llegar para proporcionar una base para que el profesional pueda utilizar ese trabajo.

262. Esto incluye:

NIAS 5000
Párrafos 56-57

- Evaluar si el experto tiene la competencia, capacidades y objetividad necesarias para los fines del profesional;
- obtener un conocimiento suficiente del campo de especialización del experto para determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo de dicho experto para los fines del profesional;
- acordar con el experto, por escrito cuando corresponda, la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto y las respectivas funciones y responsabilidades del profesional y de ese experto, incluida la naturaleza, oportunidad y alcance de las comunicaciones entre el profesional y el experto; y
- evaluar lo adecuado del trabajo del experto del profesional para los fines del profesional.

263. Un profesional puede utilizar el trabajo de un experto del profesional si está satisfecho con cada uno de los asuntos descritos en el párrafo 262 anterior. Sin embargo, el líder del encargo es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada, y esa responsabilidad no se ve reducida por utilizar el trabajo de un experto del profesional. Por lo tanto, el líder del encargo debe tener un conocimiento suficiente de los asuntos de sostenibilidad y la competencia necesaria en sostenibilidad para poder:

(a) Cuando sea necesario, formular preguntas adecuadas al experto y evaluar si las respuestas son coherentes en las circunstancias del encargo;

(b) Evaluar el trabajo del experto y, en la medida necesaria, integrarlo con el trabajo del equipo del encargo en su conjunto; y

(c) Asumir la responsabilidad por las conclusiones alcanzadas.

264. Si un profesional no puede concluir que el experto del profesional tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para los fines del profesional, este no podrá utilizar el trabajo de ese experto (véanse los párrafos 266 a 268 siguientes). En esas circunstancias, el profesional puede considerar si se puede contratar a un experto diferente o si el profesional puede obtener evidencia de otras fuentes sin la necesidad de contratar a un experto.

265. Si el profesional determina que el experto del profesional tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias pero el trabajo de ese experto no es adecuado para los fines del profesional, el profesional puede acordar con ese experto que realice trabajo adicional para permitirle concluir que el trabajo es adecuado para sus fines, o bien realizar procedimientos adicionales apropiados a las circunstancias.

NIAS 5000
Párrafo 58

¿Qué se requiere en términos de evaluación de la competencia, capacidades y objetividad de un experto del profesional?

266. La NIAS 5000 no establece procedimientos específicos que un profesional deba llevar a cabo para evaluar la competencia, las capacidades y la objetividad del experto del profesional, pero proporciona varios ejemplos de fuentes de información a las que el profesional puede recurrir, incluidas, entre otras, la experiencia previa de trabajo con ese experto, la comunicación con él y el conocimiento del marco (normas o requerimientos profesionales) bajo el cual ese experto lleva a cabo su trabajo. Los requerimientos de ética aplicables también pueden establecer consideraciones pertinentes a este respecto.

NIAS 5000
Párrafo A141

267. Respecto a la objetividad, el profesional puede estar sujeto a requerimientos de ética aplicables que requieren que obtenga cierta información de un experto externo para poder concluir sobre la objetividad de ese experto.

Ejemplo: Disposiciones del Código IESBA sobre la objetividad de un experto externo del profesional

El Código IESBA incluye disposiciones que abordan el cumplimiento de las responsabilidades éticas del profesional en relación con la evaluación de la objetividad de un experto externo del profesional. Por ejemplo, el Código IESBA requiere que el profesional solicite al experto externo que proporcione por escrito cierta información sobre intereses financieros, conflictos de intereses y otros encargos que el experto (o la organización del experto) pueda haber realizado para la entidad cuya información de sostenibilidad está sujeta al encargo de aseguramiento de sostenibilidad. Existen solicitudes de información más amplias cuando esa entidad es también una entidad de interés público.

268. El profesional utiliza su juicio profesional para determinar si en última instancia tiene una base suficiente para concluir sobre la competencia, las capacidades y la objetividad de un experto. Los requerimientos de ética aplicable, como el Código IESBA, también pueden prohibir al profesional utilizar el trabajo de un experto externo si el profesional no puede determinar si el experto externo tiene la competencia o las capacidades necesarias, o es objetivo, o ha determinado que el experto externo no tiene la competencia o las capacidades necesarias, o ha determinado que no es posible eliminar las circunstancias que crean amenazas a la objetividad del experto, o aplicar salvaguardas para reducir esas amenazas a un nivel aceptable (NIGC 5000, párrafo A145).

¿Qué se entiende por "idoneidad" del trabajo para la finalidad del profesional y cuánto se espera que él haga para realizar esta evaluación?

269. Evaluar la idoneidad del trabajo de un experto del profesional significa esencialmente considerar la evidencia obtenida de ese trabajo en relación con las revelaciones para las cuales el profesional ha utilizado el trabajo de ese experto, y si puede ser necesario que el experto del profesional realice procedimientos adicionales.

270. Para tener una base para concluir, el profesional debe evaluar (NIAS 5000, párrafo 57):

- La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia obtenida por el profesional;
- la importancia y razonabilidad, en las circunstancias, de cualquier supuesto y método significativo utilizado por el experto; y
- la importancia, totalidad y exactitud de cualquier dato fuente que sea significativo para el trabajo del experto.

271. Los procedimientos que el profesional puede aplicar para evaluar los asuntos descritos en el párrafo 270 variarán en función de la relevancia del trabajo del experto del profesional en el contexto del encargo, la naturaleza del trabajo realizado y la naturaleza de las revelaciones a la que se refiere el trabajo, los riesgos evaluados de incorrección material de esa información, y el conocimiento y la experiencia del profesional con trabajos previos realizados por ese experto.

Ejemplo: El trabajo del experto externo se relaciona con una revelación material pero que el profesional ha evaluado con un riesgo bajo de incorrección material

Con base en la materialidad y el riesgo evaluado de la revelación para la cual el profesional contrató a un experto externo, el profesional:

- Acordó por escrito con el experto la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto;
- obtuvo un informe del experto externo que detalla su enfoque y hallazgos;
- realizó una videoconferencia con el experto externo para analizar los hallazgos y formular preguntas sobre ciertos supuestos;
- confirmó con el experto que los datos fuente utilizados eran los estándares de la industria y que ningún otro dato fuente relevante era adecuado.
- determinó que ninguno de los hallazgos del experto requería mayor trabajo por parte del experto o del profesional, ni necesitaba comunicación con la administración.

Ejemplo: El trabajo del experto externo se relaciona con una revelación material que considera de particular importancia para los usuarios previstos, y para la cual el riesgo de incorrección material se evalúa como alto.

Con base en la materialidad y el riesgo evaluado de la revelación para la cual el profesional contrató a un experto externo, el profesional:

- Acordó por escrito con el experto la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto. El trabajo que debía realizar el experto externo era de naturaleza diferente y más extenso debido a la importancia y el riesgo evaluado de la revelación;
- obtuvo un informe del experto externo que detalla su enfoque y hallazgos;
- mantuvo una reunión en persona con el experto externo para analizar los hallazgos, formular preguntas sobre ciertos supuestos y solicitó al experto que proporcionara evidencia que respalda esos supuestos;
- consideró si los supuestos y los hallazgos del experto eran consistentes con otra evidencia obtenida por el profesional, incluyendo las respuestas a las preguntas de la administración;
- comentó con el experto los datos fuente utilizados para confirmar que el resultado de su trabajo no habría sido materialmente diferente si se hubieran utilizado datos fuente alternativos disponibles; y
- determinó que ninguno de los hallazgos del experto requería mayor trabajo por parte del experto o del profesional, ni necesitaba comunicación con la administración.

¿Los requerimientos son los mismos para utilizar el trabajo de un experto interno que el de un experto externo?

272. En general sí. Además del párrafo 56(b), que aborda la objetividad de un experto externo del profesional, los requerimientos de la NIAS 5000 se aplican al uso del trabajo de todos los expertos del profesional, ya sean internos a la firma ("expertos internos del profesional") o externos a la firma ("expertos externos del profesional"). Sin embargo, como se explica en la **Parte B** – *Principios fundamentales y conceptos*, el experto interno del profesional es un miembro del equipo del encargo y, por lo tanto, está sujeto a las políticas y procedimientos de la firma (o red) y a los requerimientos de dirección, supervisión y revisión aplicables al equipo del encargo. En consecuencia, el profesional podrá confiar en las políticas o procedimientos relacionados de la firma, respecto de la evaluación de la idoneidad del trabajo de un experto (NIAS 5000, párrafos A142-A143). Por lo tanto, si bien el trabajo de un experto interno del profesional está sujeto a los requerimientos establecidos en la NIAS 5000 en relación con la evaluación de ese trabajo (NIAS 5000, párrafos 56-58), la naturaleza y el alcance de los procedimientos realizados por el profesional pueden ser más sencillos.

Ejemplo: El equipo del encargo incluye expertos internos

En cumplimiento del párrafo 56(a), el profesional confirmó, por medio del sistema de capacitación de la firma, que el experto interno había completado la capacitación anual requerida en relación con la materia en la que tiene especialización. El profesional también pudo confiar en los sistemas de independencia de la firma para confirmar la independencia del experto interno respecto de la entidad. El profesional documentó esta información como evidencia de su evaluación de la competencia, las capacidades y la objetividad del experto interno. Con respecto al resto de los párrafos 56 y 57, la documentación general del encargo incluyó documentación relacionada con la dirección, supervisión y revisión del trabajo del experto interno, incluida la evaluación del alcance y la idoneidad del trabajo del experto.

Si el profesional utiliza el trabajo de un experto del profesional, ¿puede (o debe) describir ese hecho en el informe de aseguramiento?

273. La NIAS 5000 no exige o impide que se informe la participación de un experto del profesional en el informe de aseguramiento. Cuando se recurre a un experto interno del profesional en el encargo de aseguramiento, ese experto es miembro del equipo del encargo; por lo tanto, sería improbable que se hiciera referencia explícita a miembros individuales del equipo del encargo en el informe de aseguramiento. Cuando el profesional ejercicio contrata a un experto externo, dependiendo de la naturaleza y el alcance de su función, el profesional puede considerar apropiado describir la participación de ese experto.

En esos casos, la NIAS 5000 requiere que cualquier referencia al trabajo de un experto del profesional en el informe de aseguramiento no identifique al experto, a menos que así lo exija la ley o regulación, o que de otro modo implique que la responsabilidad del profesional por la conclusión expresada en ese informe se reduce debido a la participación de ese experto.

NIAS 5000 Párrafo 192

Ejemplo: Experto utilizado para medir fugas de radiación

Una empresa energética, como parte de su información general de sostenibilidad, debe informar sobre el número y el grado de incidentes de fugas de radiación derivados de sus centrales nucleares. El profesional contrató a un ingeniero (es decir, un experto externo) para que le ayudara a evaluar la información reportada en relación con la clasificación y la precisión técnica de las métricas de radiación. Debido a que la información se consideró significativa para el informe general preparado por la entidad, el profesional incluyó en el informe de aseguramiento una breve descripción de las actividades realizadas por el experto, sin mencionar su nombre.

> Nuestro trabajo fue realizado por un equipo independiente y multidisciplinario, compuesto por profesionales de aseguramiento, ingenieros y científicos ambientales. Utilizamos el trabajo de ingenieros, en particular, para ayudar a determinar la razonabilidad de las métricas de radiación reportadas. Somos los únicos responsables de nuestra conclusión de aseguramiento.

E. PLANIFICACIÓN

Cuestiones abordadas en esta Parte:

- Estrategia y planificación general
- Estrategia y planificación general – Encargos de Grupos
- Materialidad

Estrategia y planificación general

274. La NIAS 5000 proporciona orientación sobre lo que implica el desarrollo de la estrategia y la planificación general del encargo, que es un proceso iterativo a lo largo de todo el encargo. La estrategia y la planificación general del encargo incluyen pensar en el alcance, la oportunidad y la dirección del encargo, y un enfoque detallado de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos que se realizarán y por qué fueron elegidos.

NIAS 5000 Párrafos 95, A277-A287

275. El profesional utiliza su juicio profesional para identificar el enfoque adecuado para planificar y realizar procedimientos de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y adecuada. Entender cómo la entidad desagrega o agrega la información de sostenibilidad para la finalidad de elaboración de informes puede ayudar al profesional a planificar el trabajo. La NIAS 5000 amplía asuntos que pueden ser relevantes para identificar el enfoque adecuado para planificar y realizar procedimientos, tal como las necesidades de información de los usuarios previstos, si las revelaciones se relacionan con temas similares o interconectados, aspectos de los temas o características, y cómo los pares de la industria de la entidad presentan la información de sostenibilidad. véase también la **Parte F** – Identificación y evaluación del riesgo.

NIAS 5000 Párrafo A284

Estrategia y planificación general – Encargos de Grupos

276. La **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* describe las definiciones clave y los conceptos fundamentales relevantes para los encargos de aseguramiento de la sostenibilidad de un grupo. Al desarrollar la estrategia y la planificación general para un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad de un grupo, el profesional debe determinar:

NIAS 5000 Párrafo 96

- La información de sostenibilidad sobre la que se realizará el encargo de aseguramiento y la fuente de esa información;
- los recursos necesarios para llevar a cabo el encargo, incluidos los profesionales que lo componen; y
- si se debe obtener evidencia del trabajo realizado por otro(s) profesional(es) ejerciente(s).

277. Estas determinaciones se basarán principalmente en la comprensión del profesional de la estructura del grupo, el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse y otros encargos sobre información de sostenibilidad que se hayan realizado en todas las entidades o unidades de negocios del grupo, incluido quién realizó esos encargos. Además, la NIAS 5000 aborda cómo la entidad

NIAS 5000 Párrafos A284-A287

desagrega o agrega la información de sostenibilidad a efectos de reporte y cómo el profesional puede agrupar la información de sostenibilidad a efectos de planificación y ejecución del encargo.

Información de sostenibilidad sobre el que se realizará el encargo de aseguramiento

278. La determinación de las entidades o unidades de negocio en las que se realizará el encargo de aseguramiento implica juicio profesional, teniendo en cuenta, entre otros factores, las ubicaciones geográficas involucradas (incluyendo su accesibilidad), la importancia de la información para los usuarios previstos que surge de esas entidades o unidades de negocio, y los riesgos evaluados de incorrección material relacionada con esa información. La NIAS 5000 describe asuntos que pueden influir en la determinación por parte del profesional de la información sobre la que se realizará el encargo de aseguramiento.

NIAS 5000 Párrafo A288

279. Debido a que pueden existir desafíos en la capacidad de obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información de sostenibilidad que surge de la cadena de valor ascendente o descendente de la entidad, un profesional puede considerar primero si es posible obtener evidencia suficiente y adecuada de las entidades o unidades de negocios dentro del control de la entidad que informa. Sin embargo, esto puede no ser posible cuando la fuente de información para una revelación en particular se relaciona principalmente con un componente de la cadena de valor (una entidad de la cadena de valor que no está incluida en los estados financieros del grupo de la entidad que informa y, por lo tanto, no es un componente del grupo) o cuando se identifica un riesgo específico de incorrección material relacionado con información de sostenibilidad que surge de un componente de la cadena de valor.

NIAS 5000 Párrafo A17

¿Cuánto necesita cubrir el profesional en todo el grupo (es decir, alcance de la cobertura)?

280. La NIAS 5000 no prescribe niveles de cobertura específicos que deban alcanzarse cuando se realiza un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del grupo. Determinar cuáles y cuántos componentes incluir en el encargo de aseguramiento planificado y la “cobertura” de la información relevante para una revelación en particular es un factor de:

- Los riesgos evaluados de incorrección material relacionada con esa revelación; y
- la naturaleza y el alcance de la evidencia que el profesional considera necesaria para ser suficiente y adecuada para responder a los riesgos evaluados.

281. La **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* proporciona orientación relacionada con la suficiencia y la idoneidad de la evidencia.

¿Son necesarias visitas a las ubicaciones de los componentes?

282. Las consideraciones relevantes para determinar si se deben realizar visitas a las instalaciones son similares a las relativas a qué entidades o unidades de negocio podrían considerarse componentes a efectos de la información de sostenibilidad del grupo. Por ejemplo, las consideraciones relevantes pueden incluir:

- El alcance del trabajo que se realizará en una ubicación y el riesgo de incorrección material asociado a la información que será objeto a trabajo de aseguramiento, incluyendo, para un aseguramiento razonable, la(s) aseveración(es) relacionada(s). Por ejemplo, a menudo puede ser difícil obtener evidencia de la totalidad sin visitar una ubicación específica.

Ejemplo: Visitas al sitio para considerar la integridad de la información sobre sostenibilidad

La entidad informa los incidentes de salud y seguridad basándose únicamente en información generada internamente. El profesional puede decidir que visitar un sitio es un procedimiento importante para evaluar la relevancia y confiabilidad, incluyendo considerar la integridad de la información sobre incidentes de salud y seguridad, ya que proporciona una indicación de primera mano del enfoque de la entidad hacia la salud y seguridad y si esto coincide con la información que se está reportando.

- Quién está previsto que realice ese trabajo y, cuándo participarán profesionales de los componentes, la experiencia previa del profesional con respecto a la competencia y capacidades de esos profesionales (véase la guía de recursos a continuación); y
- El plan general del profesional para la dirección, supervisión y revisión del encargo.

283. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material asociada con la información de sostenibilidad en una ubicación o la necesidad de un mayor nivel de dirección y supervisión de los recursos del encargo, más probable será que un profesional considere realizar una visita a una ubicación del componente.

Recursos necesarios para realizar un encargo

284. La **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* describe los recursos que pueden estar involucrados en la planificación y ejecución de un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad. Esto incluye a los profesionales de componentes. La NIAS 5000 explica que la consideración de si es necesario involucrar a profesionales de los componentes con conocimiento y experiencia en las leyes, regulaciones, idioma o cultura en ciertas jurisdicciones es relevante para un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del grupo. La NIAS 5000 también describe otros asuntos que pueden influir en la determinación por parte del profesional de los recursos necesarios para llevar a cabo un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del grupo.

NIAS 5000 Párrafos A108, A289

Ejemplo: Las leyes de privacidad de datos impiden que la información se envíe a través de las fronteras

La entidad tiene un componente en un país de la UE cuyas leyes impiden el envío de documentos y registros fuera del territorio. Si bien es posible que un profesional del grupo viaje al país de la UE y realice procedimientos de aseguramiento en el territorio, puede ser más práctico contratar a un profesional del componente de ese país de la UE para realizar el trabajo.

Si se debe obtener evidencia del trabajo realizado por otro(s) profesional(es)

285. Como se explica en la **Parte B** de esta Guía, cuando un profesional determina que el trabajo realizado por otra firma es relevante para su encargo de aseguramiento de la sostenibilidad, pero no puede involucrarse de manera suficiente y adecuada en el trabajo de esa firma, la otra firma es otro profesional.

286. Al determinar la estrategia general del encargo de aseguramiento de la sostenibilidad del grupo y la planificación del encargo, cuando el profesional identifica los componentes de la cadena de valor en los que se necesita realizar trabajo de aseguramiento, puede haber una mayor probabilidad de que otra firma ya haya realizado trabajo de aseguramiento en ese componente de la cadena de valor. En esos casos, el profesional puede intentar utilizar el trabajo de otro profesional para obtener evidencia. La **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de la sostenibilidad del grupo, cadena de valor y uso del trabajo de otros* explica los requerimientos de la NIAS 5000 y las consideraciones relevantes aplicables a esas circunstancias.

Materialidad

287. La materialidad es un concepto fundamental que aplica la entidad al preparar y presentar información de sostenibilidad y los profesionales de aseguramiento al planificar y ejecutar un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad. Véase la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* para obtener un análisis de los conceptos generales relevantes para la materialidad.

¿Por qué existe una diferenciación entre materialidad para las revelaciones cualitativas y cuantitativas?

288. El profesional debe considerar la materialidad para las revelaciones cualitativas y determinar la materialidad para la información a revelar cuantitativa. Este enfoque "bifurcado" existe porque no es práctico para los profesionales determinar la materialidad de las revelaciones cualitativas dada la naturaleza de esa información a revelar. También no es práctico determinar una única materialidad para la información de sostenibilidad en su conjunto debido a la combinación de información cualitativa y cuantitativa sobre diversos temas y aspectos de los temas.

NIAS 5000 Párrafo 98

289. En la práctica, un encargo de aseguramiento de la sostenibilidad suele implicar múltiples materialidades. No toda la información tiene las mismas consideraciones de materialidad. Para diferentes revelaciones, los mismos usuarios previstos pueden tener diferentes necesidades de información, una tolerancia diferente a la incorrección, o las revelaciones pueden expresarse usando diferentes unidades de medida.

Ejemplos: Múltiples materialidades para diferentes revelaciones

Es posible que se necesiten múltiples materialidades si:

- Los usuarios previstos dan más importancia a la información sobre la seguridad de los alimentos o medicamentos que a la información sobre el reciclaje de desechos no peligrosos, porque las consecuencias de normas de seguridad deficientes en la producción de alimentos o medicamentos probablemente sean más graves para la salud humana que las de no reciclar residuos no peligrosos. Por lo tanto, pueden tener una menor tolerancia a la incorrección en la información sobre la seguridad de los alimentos o medicamentos que sobre el reciclaje de residuos no peligrosos.
- El reporte de sostenibilidad de una entidad incluye información sobre las emisiones de gases de efecto invernadero, el consumo de agua, los residuos peligrosos y no peligrosos, los accidentes y enfermedades laborales de los empleados y la inversión comunitaria; es probable que cada uno de estos asuntos de sostenibilidad influya en las decisiones de los usuarios de diferentes maneras y en diferentes umbrales.

¿Cómo podría el profesional identificar a los usuarios previstos y sus necesidades de información?

290. Comprender quiénes son los usuarios previstos y sus necesidades de información fundamenta las decisiones del profesional sobre la materialidad. El profesional puede:
    - Discutir los usuarios previstos con quienes preparan la información.
    - Considerar el conocimiento previo obtenido sobre los usuarios previstos en encargos de aseguramiento similares o dentro del mismo sector.
    - Considerar la información incluida en los criterios aplicables, si la hubiera, sobre quiénes podrían ser los usuarios previstos de la información de sostenibilidad.
291. Una vez identificados los usuarios previstos, el profesional puede comprender sus necesidades de información y los tipos de decisiones que probablemente tomarán. Véase también la **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* (párrafos 121-125) y la **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos*.

La diferencia entre "considerar" y "determinar" la materialidad

292. La naturaleza de las revelaciones requiere diferentes enfoques con respecto a la materialidad, ya sea:
    - **Considerar la materialidad de las revelaciones cualitativas** – cuando el profesional reflexiona activamente sobre los factores que pueden llevar a posibles incorrecciones materiales. Véase también el párrafo 297 siguiente.
    - **Determinar la materialidad para las revelaciones cuantitativas** – da como resultado umbrales cuantificables que se relacionan con la magnitud de las incorrecciones, en relación con las revelaciones, si las hubiera, que son:
        - Expresado como un número, una cantidad en las unidades de medida pertinentes o como un porcentaje; o

- De otro modo relacionados con valores numéricos (por ejemplo, el número de desviaciones observadas de un control puede ser un factor cuantitativo relevante cuando la información de sostenibilidad es una declaración de que el control es efectivo).

Agrupación de las revelaciones a efectos de considerar o determinar la materialidad

293. El profesional puede decidir agrupar la información de sostenibilidad de acuerdo con la forma en que la administración ha presentado esa información, o puede decidir que hay otras formas lógicas de agrupar la información de sostenibilidad a los efectos de planificar y realizar el encargo. La agrupación de las revelaciones afectará el nivel en el cual el profesional considera o determina la materialidad y diseña y realiza procedimientos de evaluación de riesgos.

294. La información con atributos comunes se puede agrupar a efectos de planificación y realización del encargo, incluso como base para considerar o determinar la materialidad o establecer la materialidad de desempeño. La forma en que la entidad presenta las revelaciones (es decir, cómo la entidad agrega o desagrega la información de sostenibilidad para fines de presentación) está determinada por los criterios. Si el profesional puede o no agrupar aún más las revelaciones para los efectos de planificar y realizar el encargo, y cómo hacerlo, es una cuestión de juicio profesional.

295. Debido a la diversidad de la información sobre sostenibilidad, algunos temas y aspectos de estos son más fáciles de agrupar que otros. Además, se debe tener cuidado al agrupar las revelaciones para identificar los riesgos de incorrección material y responder adecuadamente a ellos.

296. La NIAS 5000 proporciona ejemplos de posibles maneras en que el profesional puede agrupar las revelaciones.

NIAS 5000
Párrafo A287

Ejemplo: Agrupación de las revelaciones a efectos de planificar y realizar de encargo

A continuación, se resumen los temas y sus aspectos que la administración ha incluido en el reporte de sostenibilidad de la entidad.

Figura 1 – Agrupación de las revelaciones por la administración para fines de reporte

	Impactos en la biodiversidad	Servicios ecosistémicos	Hábitats protegidos o restaurados
Gobernanza	Grupo A		
Evaluaciones de riesgos y oportunidades	Grupo B	Grupo C	Grupo D
Varias métricas de rendimiento	Grupo E	Grupo F	Grupo G

- Impactos en la biodiversidad: el impacto sobre la biodiversidad en tierras que la organización posee o controla.
- Servicios ecosistémicos: cómo el modelo de negocio de la organización depende de un servicio ecosistémico identificado, como la polinización de cultivos por las abejas.
- Hábitats protegidos o restaurados: la organización colabora con diversas partes interesadas para proteger la biodiversidad en tierras comunitarias identificadas como ecológicamente significativas.

Cómo el profesional agrupa inicialmente las revelaciones:

- El profesional considera cómo y por qué la administración ha agregado o desagregado la información de sostenibilidad. La administración agrega o desagrega la información de sostenibilidad basándose en múltiples factores. Por ejemplo, la administración considerará los requerimientos de las normas de reporte de sostenibilidad aplicables, cómo se comunica la información internamente y las necesidades de información de los usuarios previstos. El profesional concluye que la forma en que la administración agrupó los temas y aspectos de los temas como se muestra en la Figura 1 proporciona una buena base para guiar su trabajo, pero reconoce que pueden requerirse algunas modificaciones en las agrupaciones al planificar y realizar el encargo.

Agrupaciones por impactos en la biodiversidad: Grupo B y Grupo E

- El profesional determina que los riesgos y oportunidades en relación con los impactos en la biodiversidad se pueden considerar junto con las métricas de desempeño relacionadas, ya que el mismo equipo de la administración es responsable de las evaluaciones de riesgos y oportunidades y de los informes de métricas de desempeño. El profesional concluye que será más efectivo realizar los procedimientos de forma agregada.

- En consecuencia, el profesional combina los grupos B y E en un solo grupo (BB) como se muestra a continuación en la Figura 2.

Agrupaciones para servicios ecosistémicos – Grupo C

- Aunque la administración combinó los riesgos y oportunidades para los servicios ecosistémicos en un solo grupo (C), el profesional concluye que es más efectivo realizar procedimientos sobre los riesgos y oportunidades por separado.
- En consecuencia, el profesional desarrolla grupos adicionales (C – Riesgos y CC – Oportunidades), como se muestra a continuación en la Figura 2.

Agrupaciones para métricas de desempeño: Grupo F y Grupo G

- La administración identifica tres grupos de información (Grupo E, Grupo F y Grupo G en la Figura 1) que abordan las métricas de desempeño para cada tema. En el caso de los servicios ecosistémicos y los hábitats bajo protección, de acuerdo con la forma en que la administración ha agrupado las revelaciones, la naturaleza de los datos es tal que el profesional necesita realizar un trabajo de aseguramiento de las métricas para cada tema por separado.
    - Estos grupos incluyen una combinación de revelaciones cualitativas y cuantitativas.
    - El profesional ha desarrollado métodos específicos para evaluar medidas cuantificadas que se basan en el modelado de relaciones predecibles y la evaluación de variaciones por encima de un umbral tolerable.
    - La información cualitativa puede evaluarse mediante un algoritmo de procesamiento del lenguaje natural que detecta atributos como la similitud, la consistencia, el tono y el sentimiento. Estos atributos textuales son independientes del modelado matemático utilizado para evaluar las métricas cuantitativas.
    - Como resultado, el profesional aborda las métricas cualitativas y cuantitativas por separado (véase la Figura 2).

Agrupaciones para las métricas de desempeño de gobernanza y hábitats protegidos o restaurados: Grupo A y Grupo D

- El profesional concluye que agrupará la información de la misma manera que la administración para la planificación y ejecución de sus procedimientos.

Figura 2 – Agrupación de las revelaciones por parte del profesional a efectos de planificar y realizar el encargo

	Impactos en la biodiversidad	Servicios ecosistémicos	Hábitats bajo protección
Gobernanza	Grupo A		

Evaluaciones de riesgos y oportunidades	Grupo BB (incluye el grupo B y el grupo E de la entidad)	Grupo C – Riesgos	Grupo CC – Oportunidades	Grupo D	
Varias métricas de rendimiento		Grupo F – cuantitativo	Grupo F – cualitativo	Grupo G – cuantitativo	Grupo G – cualitativo

Con base en la agrupación de las revelaciones realizada por el profesional, este considerará la materialidad para las revelaciones cualitativas y determinará la materialidad para las revelaciones cuantitativas (ver discusión más detallada en esta Parte), y diseñará y realizará procedimientos de evaluación de riesgos (véase la **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos*). El profesional diseñará y ejecutará procedimientos adicionales que respondan a los riesgos evaluados de incorrección material en las revelaciones (en un encargo de seguridad limitada) o en las aseveraciones de las revelaciones (en un encargo de aseguramiento razonable) (véase la **Parte G** – *Respuesta a los riesgos de incorrección material*).

Nota: este ejemplo también podría extenderse a un encargo de aseguramiento de sostenibilidad de un grupo. El profesional, en consonancia con la agregación de información de la administración, decide agrupar toda la información de gobernanza de todos los temas en un solo grupo al planificar y ejecutar el encargo. Esto se debe a que los procesos y controles de gobernanza se establecen y ejecutan a nivel de grupo.

El profesional determina que los riesgos y las oportunidades en relación con los impactos en la biodiversidad, los servicios ecosistémicos y los hábitats bajo protección se relacionan con dos partes fundamentales del modelo de negocio de la entidad, y los procesos y controles aplicables se ejecutan en dos áreas geográficas. En este caso, el profesional puede concluir que será más efectivo implementar los procedimientos en cada ubicación y, por lo tanto, los procedimientos de los grupos B, C y D se dividirían entre las ubicaciones 1 y 2.

Véase también Estrategia y planificación general – Encargos de Grupo, arriba.

Consideración de la materialidad para las revelaciones cualitativas

NIAS 5000 Párrafo A300

297. La NIAS 5000 proporciona ejemplos de factores que pueden ser relevantes para la consideración por parte del profesional de la materialidad de las revelaciones cualitativas.

Ejemplo: Considerar la materialidad para una medida cualitativa

El profesional determina que el enfoque principal de los usuarios previstos está en el progreso de la entidad hacia un objetivo establecido. Cuando un KPI se basa en el logro de un objetivo, la materialidad se considera en términos del cumplimiento del objetivo identificado, así como la determinación del impacto en la tendencia hacia ese objetivo que pueda influir en las decisiones de los usuarios previstos. El profesional aplica su juicio profesional para considerar cómo las partes interesadas consideran el progreso y qué magnitud de incorrección modificaría sus decisiones. Esto se debe a que el progreso, o la falta de este, hacia el objetivo puede afectar la capacidad de la entidad para alcanzarlo.

Por ejemplo, si el objetivo de la entidad es utilizar embalajes fabricados con al menos 50% de materiales reciclados, y la entidad indica que ha alcanzado ese objetivo con una métrica de 51%, un cambio de poco más de 1% sería significativo para el usuario. En este caso, la materialidad puede no ser cuantitativa, sino cualitativa (es decir, "lograrlo o no"). Sin embargo, el profesional puede basar sus procedimientos en una cantidad del numerador o del denominador que haría que la métrica disminuyera en más de 1%.

Ejemplo: Materialidad de las métricas relacionadas con las fatalidades en las minas

Si una métrica clave relacionada con la salud y la seguridad de una mina es el número de fatalidades en un año, puede que no sea adecuado aplicar un parámetro de materialidad porcentual al número cuantitativo informado. Incluso una sola fatalidad en un año probablemente sería considerada importante para los usuarios.

Determinar la materialidad de las revelaciones cuantitativas

NIAS 5000 Párrafo A304

298. La NIAS 5000 incluye factores que pueden afectar la identificación de un punto de referencia y un porcentaje adecuados para las revelaciones cuantitativas (es decir, cuando el profesional decide determinar la materialidad aplicando un porcentaje a una métrica informada o a un punto de referencia elegido relacionado con la revelación). Otras posibles consideraciones a la hora de determinar la materialidad de las revelaciones cuantitativas (es decir, para llegar a un umbral cuantificable sobre la magnitud de las incorrecciones consideradas como materiales) incluyen:

- Sensibilidad de la información para las partes interesadas (incluido el número de partes interesadas).
- La importancia relativa de las revelaciones en el contexto del sector de la entidad.
- La diferencia entre el importe real y el objetivo previamente establecido.
- La diferencia con los niveles de la licencia o reglamentación (por ejemplo, consumo de agua dentro de la licencia de uso de agua, emisiones de polvo por debajo de cierto nivel, contaminación por debajo de cierto nivel, etcétera.).
- La variación en comparación con el cumplimiento de las leyes y regulaciones.
- La atención prestada al indicador en el informe (por ejemplo, incluido en el prefacio del director ejecutivo, resultados clave).
- La variación en comparación con el periodo de informe anterior (cambio significativo, cambio de tendencia).
- Si el indicador forma parte de la estrategia de sostenibilidad de la entidad.
- Impacto del indicador en la reputación de la organización (incluido el desempeño en relación con sus pares).
- Impacto financiero de un cambio de X en un indicador.

299. Los factores cualitativos también pueden ser relevantes al determinar la materialidad de las revelaciones cuantitativas.

¿El requerimiento del párrafo 98(b) de la NIAS 5000 significa que el profesional tiene que determinar una materialidad para cada revelación cuantitativa?

300. No. Como se explica en la NIAS 5000, el profesional puede decidir agrupar las revelaciones de la entidad para la finalidad de planificar y realizar el encargo de una manera diferente a como la administración ha agregado o desagregado la información de sostenibilidad.

NIAS 5000 Párrafos A285-A287

El ejemplo anterior, "Agrupación de las revelaciones a efectos de planificación y realización del encargo" proporciona una ilustración de esto.

301. Existen algunos criterios de reporte que requieren numerosas revelaciones individuales. El profesional utiliza el conocimiento de la entidad y del sector, así como el juicio profesional, para considerar qué temas y revelaciones son importantes para las necesidades de información de los usuarios previstos y determinar cómo agrupar la información para la planificación y realización del encargo. Por ejemplo, el profesional puede comenzar agrupando la información en asuntos de carbono, salud y seguridad y recursos humanos y luego agrupar los puntos de datos con atributos o bases de medición similares dentro de esos temas en revelaciones separadas y considerar o determinar la materialidad de cada una de las revelaciones.

302. Después de que el profesional lleve a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos, puede determinar que el riesgo de incorrección material relacionado con los recursos humanos está en un nivel aceptablemente bajo para un aseguramiento razonable, o en un nivel aceptable para un aseguramiento limitado y, por lo tanto, no son necesarios procedimientos adicionales para este grupo de revelaciones. Sin embargo, para un encargo de aseguramiento razonable, la NIAS 5000 requiere que el profesional considere la necesidad de diseñar y ejecutar procedimientos sustantivos para las revelaciones que, a juicio del profesional, son materiales (es decir, que probablemente sean de particular importancia para los usuarios previstos). La necesidad de realizar procedimientos sustantivos, y el alcance de esos procedimientos, es una cuestión de juicio profesional según las circunstancias. Además, no se espera que el profesional diseñe ni realice procedimientos sustantivos para todas las revelaciones. Más bien, los procedimientos sustantivos pueden centrarse en las revelaciones, o en la información contenida en ellas, que se espera que sean de particular importancia para los usuarios previstos. véase también la Parte G – *Responder a los riesgos de incorrección material*, párrafos 460 y 461.

NIAS 5000 Párrafo 140R

¿Cómo aborda el profesional los ratios al considerar o determinar la materialidad?

303. Si la entidad describe el enfoque del ratio, pero no presenta una cuantificación del resultado, el profesional puede tratarlo como información cualitativa y considerar la materialidad del enfoque descrito. Si la entidad presenta un resultado del ratio (es decir, una métrica), el profesional lo trata como información cuantitativa y considera los datos de entrada del ratio y el cambio porcentual en los datos de entrada que puede afectar las decisiones de los usuarios previstos.

304. Algunos ratios pueden calcularse utilizando un denominador fijo (por ejemplo, el ratio de tiempo de inactividad del sistema, calculado como el número total de horas de inactividad dividido entre el total de horas del año). En esas situaciones, el profesional no necesitaría determinar la materialidad del denominador, sino que determinaría un umbral de materialidad para el numerador y recalcularía el número total de horas para el año del informe.

Ejemplo: Determinación de la materialidad para un ratio de porcentaje de nuevas contrataciones por género

La estrategia de la entidad es aumentar el número de trabajadoras, ya que la entidad se encuentra en un sector tradicionalmente dominado por hombres.

- En primer lugar, el profesional deberá entender los detalles subyacentes al cálculo, incluidas las políticas de reporte relacionadas de las entidades (véase la **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos* para un análisis relacionado con los procedimientos de evaluación de riesgos para obtener un entendimiento de las políticas de reporte de la entidad):

  Por ejemplo, ¿se trata solo de empleados equivalentes a tiempo completo? ¿Número de empleados? ¿Se incluyen los contratistas?

- El profesional puede considerar si el uso del número de empleados es una medida adecuada si un alto porcentaje de los empleados tiene modalidades de trabajo flexibles o a tiempo parcial.

La entidad reporta el porcentaje de nuevas contrataciones al cierre del ejercicio por género de la siguiente manera:

- Numerador (nuevas contrataciones por género [hombres y mujeres]).
- Denominador (total de nuevas contrataciones).
- Resultado (porcentaje de nuevas contrataciones que son hombres o mujeres).

Con base en su juicio profesional, el profesional determinó que las decisiones de los usuarios se verían influenciadas por un cambio de +/-3% en el porcentaje de nuevas contrataciones que son mujeres y un cambio de +/-6% en el porcentaje de nuevas contrataciones que son hombres. Con base en el conocimiento del profesional de los usuarios previstos y la información que puede ser de particular importancia para ellos, el profesional determinó un cambio porcentual menor para las nuevas contrataciones femeninas debido a la sensibilidad con respecto al cambio en el número de trabajadoras.

¿Cómo determina el profesional la materialidad si la revelación cuantitativa es muy pequeña o cercana a cero?

305. Si la revelación cuantitativa es muy pequeña o cercana a cero, una subestimación de la revelación puede ser material, por lo que el profesional deberá aplicar su juicio profesional en cuanto a lo que se considera material.

Ejemplos: Revelaciones pequeñas o cercanas a cero que pueden requerir que se determine su materialidad

- **Generación de residuos:** cantidad total de residuos producidos por una entidad. Si una entidad ha implementado estrategias eficaces de reducción de residuos, tal como programas de reciclaje o iniciativas de valorización energética de residuos, la métrica de generación de residuos podría ser muy baja o casi nula.
- **Descarga de agua:** cantidad total de agua vertida por una entidad tras su uso en sus operaciones. Las entidades con procesos eficaces de reciclaje y tratamiento de agua podrían tener una descarga de agua muy baja.

- **Uso de materiales peligrosos:** cantidad total de materiales peligrosos utilizados en las operaciones de una entidad. Las entidades que han adoptado alternativas más seguras o han minimizado el uso de materiales peligrosos podrían informar un uso casi nulo.
- **Impacto en la biodiversidad:** impacto de las operaciones de una entidad en la biodiversidad local. Las entidades que han implementado prácticas sólidas de conservación y proyectos de restauración de hábitat podrían informar un impacto casi nulo en la biodiversidad.
- **Incidentes de discriminación:** una entidad puede informar casi cero incidentes de discriminación si ha tomado medidas eficaces para promover la igualdad de oportunidades en el lugar de trabajo mediante la eliminación de la discriminación injusta en cualquier política o práctica laboral.

306. En cualquiera de estos casos, el profesional piensa en qué haría que las revelaciones contengan incorrecciones materiales. El profesional puede considerar factores cualitativos relativos a las revelaciones para determinar la materialidad cuantitativa. Por ejemplo, podría haber casos en los que se haya identificado una incorrección en el volumen de la descarga de agua que represente un porcentaje elevado, pero, aun así, el profesional podría concluir que no existe una incorrección material en las revelaciones porque esta es una cantidad cuantitativamente tan pequeña que incluso una incorrección de alto porcentaje no afectaría las decisiones de los usuarios.

Materialidad en encargos de grupo

¿Cómo aborda el profesional la materialidad en encargos de grupo?

307. La NIAS 5000 requiere que el profesional determine la materialidad de desempeño para las revelaciones cuantitativas (véase el párrafo 318 siguiente). Cuando las revelaciones cuantitativas se desagregan en los componentes, y el profesional diseña y ejecuta procedimientos de aseguramiento por separado sobre la información cuantitativa desagregada a nivel de componente, el profesional determina la materialidad de desempeño del componente.

308. La determinación de la materialidad para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectado por el conocimiento que el profesional tiene de la entidad, que se actualiza durante la ejecución de los procedimientos de evaluación de riesgos.

309. Los factores que el profesional puede tener en cuenta al establecer la materialidad para la ejecución del trabajo incluyen los siguientes:

- El grado de desagregación de las revelaciones. Por ejemplo, en un encargo de grupo, a medida que aumenta el grado de desagregación entre los componentes, una menor materialidad de desempeño normalmente sería adecuada para abordar el riesgo de agregación (ver párrafos 315-317 siguientes). La importancia significativa del componente para la entidad que informa puede afectar el grado de desagregación (por ejemplo, si un solo componente representa una gran parte de la entidad que informa, es más probable que haya una menor desagregación en los componentes).

NIAS 5000 Párrafo A309

- Expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones de la información desagregada, incluidas las identificadas en encargos anteriores.

Doble materialidad

310. El marco de reporte puede requerir que la entidad aplique el concepto de "doble materialidad", que reconoce que las partes interesadas pueden centrarse, tanto en la materialidad financiera como en la materialidad del impacto. La materialidad financiera se relaciona con el impacto financiero de los asuntos de sostenibilidad en la entidad y la materialidad de impacto impacto se relaciona con los impactos positivos o negativos de la entidad en el medio ambiente, la sociedad o la economía. La aplicación de la doble materialidad significa que el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que se debe presentar (o el "proceso de materialidad" de la entidad, como se lo denomina en algunos marcos de reporte) debe considerar tanto la materialidad financiera como la materialidad del impacto al identificar los asuntos de sostenibilidad que se deben informar y, por lo tanto, puede requerir la participación de las partes interesadas.

NIAS 5000 Párrafo A337

311. Si el marco de información o los criterios desarrollados por la entidad requieren que la entidad aplique doble materialidad, el profesional debe tener en cuenta, tanto la materialidad financiera como la materialidad del impacto al considerar o determinar la materialidad para fines de planificación y realización de procedimientos y para determinar si las incorrecciones identificadas son materiales.

NIAS 5000 Párrafo 99

¿Qué significa "tener en cuenta ambas perspectivas" de la doble materialidad al considerar o determinar la materialidad?

312. El profesional aplica una "lente" de doble materialidad (es decir, "mira en ambos sentidos" la materialidad financiera y la materialidad del impacto) pero, al tener en cuenta ambas perspectivas, utiliza la consideración o determinación de materialidad más conservadora para los fines de planificar y realizar procedimientos de aseguramiento y evaluar si las incorrecciones identificadas son materiales.

313. Si se aplican, tanto la materialidad financiera como la de impacto, la NIAS 5000 explica que:

- Para las revelaciones cuantitativas, normalmente se utilizaría el nivel más bajo de materialidad para la materialidad financiera o de impacto. Ese menor nivel de materialidad permitiría al profesional diseñar y realizar procedimientos adecuados para detectar una incorrección material. Si se utilizó el nivel más alto, el procedimiento podría no detectar una incorrección que sería significativa para los usuarios previstos, cuyas decisiones cambiarían en función del monto más bajo.

NIAS 5000 Párrafo A306

- Para las revelaciones cualitativas, al aplicar los factores del párrafo A300 y otras consideraciones sobre incorrecciones de los párrafos A491 a A493 de la NIAS 5000, normalmente se utilizaría el mayor nivel de detalle necesario en la materialidad para la materialidad financiera o de impacto. Una consideración clave es si la revelación es exacta y completa (es decir, no omite información que pueda afectar las decisiones de los usuarios) y no incluye información que oscurezca la presentación de las revelaciones.

NIAS 5000 Párrafos A300, A491-A493

314. Considerar ambos aspectos puede incluir discutir, tanto la materialidad financiera como la materialidad del impacto con el equipo del encargo durante la planificación, por ejemplo:

- ¿Quiénes son los usuarios de la información de sostenibilidad y cuál es su enfoque principal?
- ¿Cómo se seleccionaron las partes interesadas como parte del proceso de doble materialidad? ¿La entidad solo ha seleccionado a las partes interesadas en los indicadores que muestran que la entidad tiene un impacto positivo en el medio ambiente, la sociedad o la economía, o existe un equilibrio entre los impactos positivos y negativos en el medio ambiente, la sociedad y la economía? ¿La entidad solo ha seleccionado a las partes interesadas en los indicadores que tienen un impacto material en la estrategia, el modelo de negocios y el desempeño de la entidad (es decir, materialidad financiera), o hay un equilibrio de partes interesadas que incluya a aquellas que están interesadas en los impactos materiales de las actividades, productos y servicios de la entidad en el medio ambiente, la sociedad o la economía (es decir, materialidad del impacto)?
- ¿Está completa la evaluación de doble materialidad de la entidad? Por ejemplo, si la entidad identificó cinco asuntos de sostenibilidad materiales que deben presentarse en su informe, tomar en cuenta qué temas consideró, pero decidió no informar y cuál fue la justificación y el umbral de materialidad que utilizó para excluirlos del informe.

Ejemplo: Cómo el profesional tiene en cuenta la doble materialidad

Una entidad tiene tres grupos distintos de usuarios previstos de su información de sostenibilidad: inversores, prestamistas y la comunidad vecina a su operación/instalación. La comunidad es la principal fuente de trabajadores en la operación/instalación y es la principal preocupada por la salud y la seguridad.

En cuanto a la información a revelar de incidentes de salud y seguridad, los inversores, los prestamistas y la comunidad están interesados en la salud y la seguridad de cada trabajador. Sin embargo, los inversores y prestamistas también estarán interesados en el impacto financiero en la entidad, tal como el cierre de la operación debido a un incidente de salud y seguridad. La comunidad se vería afectada por el cierre de la operación debido al impacto del desempleo en su comunidad, pero también estaría preocupada por la salud y la seguridad de sus trabajadores en su comunidad. La regulación local indica que solo se iniciará una investigación o el cierre de la operación después de que se denuncien 10 incidentes de salud y seguridad. Los usuarios de la comunidad indicaron que dos incidentes de salud y seguridad reportados afectarían sus decisiones, incluyendo la de aceptar o continuar trabajando en la entidad o iniciar una huelga.

Por lo tanto, siguiendo la guía del párrafo A306 de la NIAS 5000, el profesional tiene en cuenta, tanto la perspectiva financiera como la de impacto y determina que la materialidad para los incidentes de salud y seguridad es de dos (el nivel inferior) y que impactaría las decisiones de los usuarios de la comunidad.

Riesgo de agregación

315. El riesgo de agregación puede ser un factor relevante para la información cuantitativa. Se refiere a la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la materialidad. Como se explica en la NIAS 5000, para las revelaciones cuantitativas, planificar y realizar procedimientos, destinados únicamente a detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el riesgo de agregación.

NIAS 5000 Párrafo A308

316. El riesgo de agregación surge cuando el profesional diseña y ejecuta procedimientos de aseguramiento por separado sobre información desagregada, ya sea porque la información de sostenibilidad ha sido desagregada por el preparador, para los fines de aplicar los criterios, o por el profesional, para los fines de diseñar y realizar procedimientos de aseguramiento.

¿En qué circunstancias no puede haber riesgo de agregación?

317. Puede que no exista riesgo de agregación cuando el profesional realiza procedimientos de aseguramiento sobre toda la población. Esto puede ocurrir cuando:

- Se prueban todas las partidas de la población;
- se realiza un procedimiento de revisión analítica sobre las revelaciones en su conjunto; o
- se realiza un muestreo, cuando la población que se prueba es toda la población relacionada con las revelaciones.

Materialidad para la ejecución del trabajo

318. La NIAS 5000 requiere que el profesional determine la materialidad de desempeño para las revelaciones cuantitativas a fin de reducir el riesgo de agregación a un nivel apropiadamente bajo. La determinación de la materialidad de desempeño no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el entendimiento que el profesional tiene de la entidad, que se actualiza durante la ejecución de los procedimientos de evaluación de riesgos. Los factores que el profesional puede tener en cuenta al establecer la materialidad de desempeño incluyen los siguientes:

NIAS 5000 Párrafo 100

- El grado de desagregación de las revelaciones.
- Expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones de la información desagregada, incluidas las identificadas en encargos anteriores.

Ejemplo: Determinar la materialidad de desempeño del trabajo

No hay riesgo de agregación:

- El profesional ha determinado la materialidad por separado para las emisiones de gases de efecto invernadero de Alcance 2 y planea realizar un muestreo sobre esas emisiones.
- La población que se analiza es la totalidad de las facturas que la entidad ha utilizado como base para informar las emisiones de Alcance 2.
- El profesional determina que no existe riesgo de agregación y que la materialidad de desempeño es equivalente a la materialidad.

Riesgo de agregación:

- Si las emisiones de gases de efecto invernadero de Alcance 2 solo se pueden probar en cada ubicación y hay múltiples ubicaciones con un historial de incorrecciones.
- En estas circunstancias, el profesional puede, por ejemplo, determinar una materialidad de desempeño de 65% de la materialidad, para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo.
- Si una entidad similar solo tuviera unas pocas ubicaciones y ningún historial de incorrecciones, el profesional puede, por ejemplo, determinar una materialidad de desempeño de 85 % de la materialidad.

La materialidad de desempeño del grupo puede establecerse a nivel de componente:

- Una entidad reporta sobre la gestión de residuos de sus cuatro plantas de producción. La gestión de los aspectos de sostenibilidad y del proceso de reporte sobre la gestión de residuos se delega en los responsables de producción de las plantas, quienes utilizan como criterio el manual de reporte del grupo. La materialidad de la información del grupo de la entidad se ha establecido en 5000 unidades.
- Se espera que la información de los Sitios A y D presente un mayor riesgo de incorrección; por lo tanto, la materialidad de desempeño a nivel de componente/sitio se establece en 60% (es decir, 3000 unidades para cada uno).
- Se espera que la información de los Sitios B y C presente un menor riesgo de incorrección; por lo tanto, la materialidad de desempeño a nivel de componente/sitio se establece en 80% (es decir, 4000 unidades para cada uno).

319. En algunos casos, el profesional puede realizar procedimientos de evaluación de riesgos o procedimientos adicionales sobre una revelación cuantitativa tal como una población única (es decir, no desagregada). En esos casos, la materialidad de desempeño utilizada para la aplicación de estos procedimientos es la misma que la materialidad.

320. El uso de la materialidad de desempeño en el diseño y la ejecución de los procedimientos aumenta la probabilidad de que estos resulten en la identificación de incorrecciones que, individualmente, no son significativas en términos cuantitativos. Sin embargo, el profesional evalúa las incorrecciones en combinación con otras para determinar si la información de sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. Véase la **Parte H** – *Conclusión e informe*.

Ejemplo: Agregación de incorrecciones

Nota: este ejemplo es la continuación del ejemplo sobre determinación de la materialidad de desempeño del párrafo 318 anterior.

Con base en los procedimientos adicionales realizados en los Sitios A a D para la información sobre gestión de residuos, se identificaron las siguientes incorrecciones:

- Sitio A: 2,550 unidades;
- Sitio B: sin incorrecciones;
- Sitio C: 1,977 unidades;
- Sitio D: 1,052 unidades.

El profesional concluye que la información sobre gestión de residuos presenta incorrecciones materiales, debido a que el total de incorrecciones asciende a 5,579 unidades, lo que excede la materialidad para la información del grupo de 5,000 unidades.

F. IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DEL RIESGO

Cuestiones abordadas en esta Parte

- La finalidad de los procedimientos de evaluación del riesgo.
- Entendimiento de los asuntos de sostenibilidad y la información sobre sostenibilidad.
- Determinación de la adecuación de los criterios aplicables.
- Entendimiento de las políticas de reporte de la entidad.
- Entendimiento de la entidad y su entorno y el marco legal y regulatorio.
- Entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad.
- Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material.

La finalidad de los procedimientos de evaluación del riesgo

321. Los procedimientos de evaluación de riesgos ayudan al profesional a identificar y evaluar los riesgos potenciales de incorrecciones materiales en la información de sostenibilidad, como base para adaptar los procedimientos adicionales del profesional para abordar áreas específicas de preocupación. La identificación y evaluación adecuadas de los riesgos ayudan al profesional a asignar su tiempo y recursos de manera más efectivo, determinar dónde deben centrarse los esfuerzos de aseguramiento y lo conduce a un proceso de aseguramiento más eficiente y efectivo.

322. La identificación y evaluación del profesional de los riesgos de incorrección material en la información de sostenibilidad se basa en:

- Obtener un conocimiento de:
  - Los asuntos de sostenibilidad y la información sobre sostenibilidad.
  - Las políticas de reporte de la entidad.
  - La entidad y su entorno.
  - El marco legal y reglamentario.
  - Componentes del sistema de control interno de la entidad.
- Determinación de la adecuación de los criterios aplicables.
- Indagaciones y conversaciones con las partes adecuadas (por ejemplo, la administración o los responsables del gobierno de la entidad) y, cuando corresponda, con otras personas dentro de la entidad sobre cualquier fraude o indicio de fraude, o incumplimiento identificado o incumplimiento de leyes y regulaciones, y con la función de auditoría interna, si la hubiera.

¿Cuál es la diferencia entre la identificación y evaluación de riesgos en un encargo de seguridad limitada y un encargo de seguridad razonable?

323. Las diferencias clave entre la identificación y evaluación de riesgos en un encargo de seguridad limitada y un encargo de aseguramiento razonable son:

- La amplitud y profundidad del conocimiento de los componentes del control interno. Un encargo de aseguramiento razonable requiere un conocimiento más amplio y profunda de la entidad y su entorno, y en particular de los componentes de su sistema de control interno

relevantes para los asuntos de sostenibilidad y la preparación de la información sobre sostenibilidad. Por ejemplo, en un encargo de aseguramiento limitado, el profesional debe entender los resultados del proceso de evaluación de riesgos de la entidad relevantes para los asuntos de sostenibilidad y la preparación de la información sobre sostenibilidad. En un encargo de aseguramiento razonable, además de entender los resultados, el profesional también debe entender el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y evaluar si se ajusta a las circunstancias de esta.

- Naturaleza y alcance de los procedimientos para obtener un conocimiento. Los procedimientos que el profesional realiza para obtener un conocimiento en un encargo de seguridad limitada son de naturaleza diferente y de menor extensión que los que lleva a cabo en un encargo de aseguramiento razonable. Por ejemplo, en un encargo de seguridad limitada, el profesional debe realizar indagaciones para entender la entidad, su entorno y su sistema de control interno. En un encargo de aseguramiento razonable, además de la indagación, el profesional debe realizar otros procedimientos de evaluación de riesgos, que pueden incluir la observación y la inspección, entre otros. Sin embargo, los procedimientos realizados en un encargo de seguridad limitada para entender la entidad, su entorno y su sistema de control interno también pueden incluir otros procedimientos de riesgo que el profesional considere necesarios, en particular cuando las respuestas a las indagaciones indiquen que se necesita información adicional.

¿Cómo obtiene el profesional el conocimiento necesario para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material?

324. El conocimiento del profesional puede derivarse de:

- El conocimiento obtenido en encargos anteriores: parte del conocimiento necesario puede provenir de lo que el profesional ya sabe de encargos de aseguramiento anteriores. Por ejemplo, si ha realizado encargos de aseguramiento en una jurisdicción o industria similar, el profesional puede comprender algunos aspectos del entorno de la entidad, los criterios relevantes y los asuntos de sostenibilidad. Si ha realizado otros encargos de aseguramiento para la misma entidad, el profesional puede entender algunos aspectos de la entidad y su entorno, incluido su sistema de control interno.

- Procedimientos de aceptación y continuidad del cliente: los procedimientos de aceptación y continuidad del cliente pueden ayudar al profesional a comprender mejor los asuntos de sostenibilidad incluidas en la información de sostenibilidad, el marco de reporte de sostenibilidad aplicable u otros criterios aplicados, y la entidad y su entorno. Por ejemplo, el profesional habrá obtenido un conocimiento de la naturaleza del negocio de la entidad y de su estructura, incluso si opera en múltiples ubicaciones. Para determinar si se cumplen las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional deberá haber obtenido un conocimiento preliminar de los aspectos de sostenibilidad subyacentes y de los criterios. Si bien no se espera que el conocimiento adquirido antes de aceptar el encargo sea suficiente por sí solo para fundamentar la evaluación de riesgos del profesional, sí proporciona una base sobre la cual construir el conocimiento que la sustente.

- Discusiones del equipo del encargo: cuando el profesional mantiene discusiones (“sesiones de lluvia de ideas en equipo”) con miembros clave del equipo del encargo, se beneficiará de los diferentes conocimientos y experiencias de cada miembro del equipo, lo que ayudará a profundizar su conocimiento de los asuntos de sostenibilidad y lo que podría ser importante

para los usuarios previstos, las formas en que esos asuntos pueden ser susceptibles a incorrecciones materiales, los criterios aplicables y la entidad y el entorno en el que opera.

- Procedimientos de evaluación del riesgo: si bien el profesional puede tener algún conocimiento de los asuntos de sostenibilidad, los criterios aplicables, la entidad y su entorno y su sistema de control interno a partir de los procedimientos anteriores, obtendrá la mayor parte del conocimiento necesario al realizar procedimientos de evaluación de riesgos. En todos los encargos, se requiere que el profesional realice indagaciones como parte de los procedimientos de evaluación del riesgo. El profesional puede realizar procedimientos además de las indagaciones, por ejemplo, puede realizar observaciones o inspecciones si cree que ayudarán a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en las revelaciones. En un encargo de seguridad razonable, el profesional debe realizar procedimientos además de indagaciones para ayudar a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material a nivel de las aseveraciones.

¿Qué procedimientos de evaluación del riesgo realiza el profesional?

325. La naturaleza de los procedimientos de evaluación de riesgos que realiza el profesional puede incluir:

- Indagaciones: las indagaciones con la administración y con los responsables de supervisar el proceso de reporte de sostenibilidad, así como con otras personas adecuadas dentro de la entidad con diferentes niveles de autoridad, pueden proporcionar al profesional distintas perspectivas al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material.

Ejemplos: Indagaciones con la administración y otros

- Las indagaciones ante la administración sobre el proceso utilizado para preparar la información de sostenibilidad pueden ayudar al profesional a entender cómo se recopila, procesa y presenta la información y, por lo tanto, pueden ayudar a identificar áreas en las que pueden ocurrir incorrecciones. Las indagaciones también pueden ayudar al profesional a identificar si existen controles en los puntos del proceso donde se espera prevenir o detectar y corregir incorrecciones.
- Las indagaciones a la administración sobre la participación de las partes interesadas pueden ayudar al profesional a entender cómo la administración identifica a los usuarios previstos de su información de sostenibilidad y las necesidades de información de esos usuarios. Esto puede ayudar al profesional a entender si el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse es adecuado y si el encargo tiene un propósito racional.
- Las indagaciones con las personas responsables de iniciar, procesar o registrar datos complejos (por ejemplo, datos de emisiones) pueden ayudar al profesional a evaluar la pertinencia de la aplicación de los criterios aplicables y las políticas de reporte de la entidad.

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al profesional a comprender el alcance de la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de la información de sostenibilidad.

- Las indagaciones dirigidas a los asesores legales internos pueden proporcionar información sobre cuestiones tales como litigios, cumplimiento de leyes y regulaciones, conocimiento de fraude o indicio de fraude que afecte a la entidad y el significado de los términos contractuales.

- Las indagaciones dirigidas al personal de marketing o ventas pueden proporcionar información sobre cambios en las estrategias de la entidad relacionadas con los objetivos de sostenibilidad.

- Procedimientos analíticos: los procedimientos analíticos realizados tal como la evaluación de riesgos ayudan a identificar relaciones, ratios y tendencias inconsistentes, inusuales o inesperadas que indican posibles riesgos de incorrección que podrían ser relevantes para el encargo. Esas relaciones que se identifiquen pueden facilitar al profesional la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

Ejemplos: Procedimientos analíticos

- Análisis de tendencias mediante la comparación de los datos del año en curso con datos históricos para identificar variaciones significativas en los niveles de emisiones o en las métricas de gestión de residuos.
- Análisis de ratios mediante la evaluación de ratios tal como los residuos reciclados y los generados para comprender las tendencias de eficiencia.
- Puntos de referencia para comparar las estadísticas de desempeño en diversidad, equidad e inclusión de la empresa con los estándares del sector o la competencia.

- Observación e inspección.

Entendimiento de los asuntos de sostenibilidad y la información sobre sostenibilidad

326. La información de sostenibilidad presentada es el resultado de la medición o evaluación de la entidad de los asuntos de sostenibilidad contra los criterios aplicables. Por ejemplo, un asunto de sostenibilidad pueden ser las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de la entidad. La entidad puede medir las emisiones de GEI frente al Protocolo de GEI, lo que da como resultado la cuantificación de las emisiones de GEI de alcance 1, 2 y 3 de la entidad, que pueden presentarse como parte o ser toda la información de sostenibilidad de la entidad informada (es decir, los datos de emisiones cuantificadas). La **Parte B** – *Principios y conceptos fundamentales* y el Anexo 1 de la NIAS 5000 explican con más detalle la relación entre los asuntos de sostenibilidad, los criterios y la información de sostenibilidad.

Ejemplo de temas de sostenibilidad e información de sostenibilidad al reportar emisiones de GEI

327. Las características de los hechos o condiciones que podrían dar lugar a una incorrección material en las revelaciones pueden incluir complejidad, juicio, cambio, incertidumbre o susceptibilidad a incorrección debido al sesgo o fraude de la administración, lo que da lugar a susceptibilidad de la información a revelar a incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error. Estas características pueden estar relacionadas con la entidad, su industria o su entorno. A menudo se relacionan con asuntos de sostenibilidad o con los criterios, o con la forma en que se aplican los criterios para medir o evaluar los asuntos de sostenibilidad para dar como resultado la información de sostenibilidad.

NIAS 5000 Párrafo A322

Ejemplo: El efecto de la complejidad, la subjetividad y el cambio

Una corporación multinacional está preparando su reporte anual de sostenibilidad. La entidad opera en diversos sectores, como manufactura, energía y comercio minorista, y tiene presencia en múltiples países con diferentes entornos regulatorios y contextos culturales. La entidad cuenta con diversos grupos de interés con intereses contrapuestos. La determinación por parte de la entidad de qué asuntos de sostenibilidad son relevantes para el negocio y las partes interesadas, según lo requieren los criterios, requiere un proceso de evaluación exhaustivo y, a menudo, subjetivo. Además, recopilar datos precisos y completos en diferentes regiones y unidades de negocios, y garantizar la coherencia en el reporte de datos en diversas métricas de sostenibilidad es complejo y puede estar sujeto a incertidumbre en las estimaciones. Además, mantenerse al día con las normas y regulaciones de sostenibilidad, que cambian constantemente, requiere un seguimiento y una adaptación continuos.

En este ejemplo, la complejidad de la entidad y el entorno en el que opera, el juicio necesario para aplicar los criterios y la incertidumbre en la estimación contribuyen a la susceptibilidad a riesgos de incorrección material en la información de sostenibilidad de las siguientes maneras:

- Complejidad relacionada con la naturaleza de los asuntos de sostenibilidad o con la forma en que se prepara la información de sostenibilidad requerida, es decir, la recopilación de datos de diferentes regiones, industrias y unidades de negocio.
- Subjetividad derivada de cualquier incertidumbre en la estimación al medir o evaluar ciertos asuntos de sostenibilidad.
- Cambio resultante de la evolución de las normas de sostenibilidad o en la entidad y su modelo de negocio, incluido el entorno en el que opera la entidad.

Determinación de la adecuación de los criterios aplicables

328. Los criterios pueden ser:

- Criterios de un marco. Si los criterios están consagrados en una ley o regulación o han sido establecidos por una organización autorizada o reconocida (por ejemplo, un organismo normativo mundial o nacional) que ha seguido un proceso transparente, el profesional puede asumir que los criterios son adecuados a menos que llegue a su conocimiento algo que indique lo contrario. Esto es cierto incluso si los criterios ofrecen opciones implícitas o explícitas para cumplirlos, e incluso si esas opciones pueden resultar en una medición o evaluación diferente de la sostenibilidad con respecto a los criterios. Por ejemplo, los marcos de criterios pueden ofrecer explícitamente requerimientos de revelación voluntaria, exenciones graduales o diferentes maneras de medir o evaluar la sostenibilidad.
- Criterios desarrollados por la entidad. Se trata de criterios desarrollados por la entidad cuando no existen marcos de criterios disponibles. Esto puede deberse a que la entidad opera en un entorno o industria especializada que presenta circunstancias únicas o al hecho de que ciertos marcos de información pueden estar menos establecidos y aún en evolución.
- Criterios de un marco complementados con criterios desarrollados por la entidad. Cuando los marcos de criterios no se consideren adecuados por sí solos, la entidad puede complementarlos o sustituirlos mediante:
    - La selección de criterios de uno o más marcos disponibles, o
    - La utilización de criterios desarrollados por la entidad.

329. En algunos casos, el proceso para desarrollar los criterios de un marco puede no estar completamente desarrollado o puede resultar en un marco que no incorpore suficientes principios amplios que puedan servir como base para que la entidad seleccione y aplique políticas de reporte que sean consistentes con los conceptos subyacentes y cumplan con los objetivos de los requerimientos del marco (ver Entendimiento las políticas de reporte de la entidad a continuación, para obtener orientación relacionada con las políticas de reporte de una entidad). Si bien el marco no necesariamente tiene que especificar cómo medir o evaluar todos los asuntos de sostenibilidad, si no proporciona principios suficientes para que la entidad seleccione y aplique políticas de reporte, los criterios de ese marco, por sí solos, pueden no ser adecuados. Como resultado, la entidad también podría necesitar contar con criterios adicionales desarrollados por ella misma o seleccionar criterios de uno o más marcos de referencia disponibles.

330. Si la entidad desarrolla sus propios criterios o selecciona criterios de uno o más marcos de referencia disponibles, es importante considerar su idoneidad, ya que, intencional o involuntariamente, podría desarrollar criterios incompletos o, de otro modo, generar una presentación sesgada que sea engañosa para los usuarios previstos. Por ejemplo, la entidad podría elegir o desarrollar únicamente criterios que resulten en información de sostenibilidad que la presente de forma atractiva.

331. Cuando un preparador utiliza criterios establecidos en la legislación o normativa, o emitidos por una organización autorizada o reconocida, y decide modificarlos o ajustarlos, resultando en que difieran de los utilizados habitualmente en el sector de la entidad, esto puede ser un indicador de un posible sesgo de la administración y del riesgo de que la información de sostenibilidad resultante pueda ser engañosa para los usuarios previstos. En esas circunstancias, el profesional ejercita su escepticismo y juicio profesional al determinar la idoneidad de los criterios y al

considerar si existe una base razonable para el cambio y si este cambio se informa y explica adecuadamente en el informe de sostenibilidad.

332. Si un subconjunto de los criterios que componen el conjunto de criterios no es adecuado, no significa que todo el conjunto de criterios no sea adecuado. La entidad podrá desarrollar criterios para complementar solo algunos de los criterios.

¿Cómo determina el profesional la idoneidad de los criterios aplicables?

333. Para determinar la idoneidad de los criterios aplicables, el profesional puede basarse en:

- La consideración de la idoneidad de los criterios durante la aceptación o continuidad del encargo para determinar si se cumplían las condiciones previas.
- La experiencia previa con los criterios, que puede obtenerse de encargos anteriores o de formación profesional.

334. Se requieren criterios adecuados para una medición o evaluación razonablemente consistente del asunto de sostenibilidad. La idoneidad se determina en el contexto de las circunstancias de la entidad y su entorno. Sin criterios adecuados, la información sobre sostenibilidad podría no ser útil, ser malinterpretada o resultar engañosa para los usuarios previstos.

Consideraciones del profesional: Al determinar si los marcos de criterios son adecuados por sí mismos

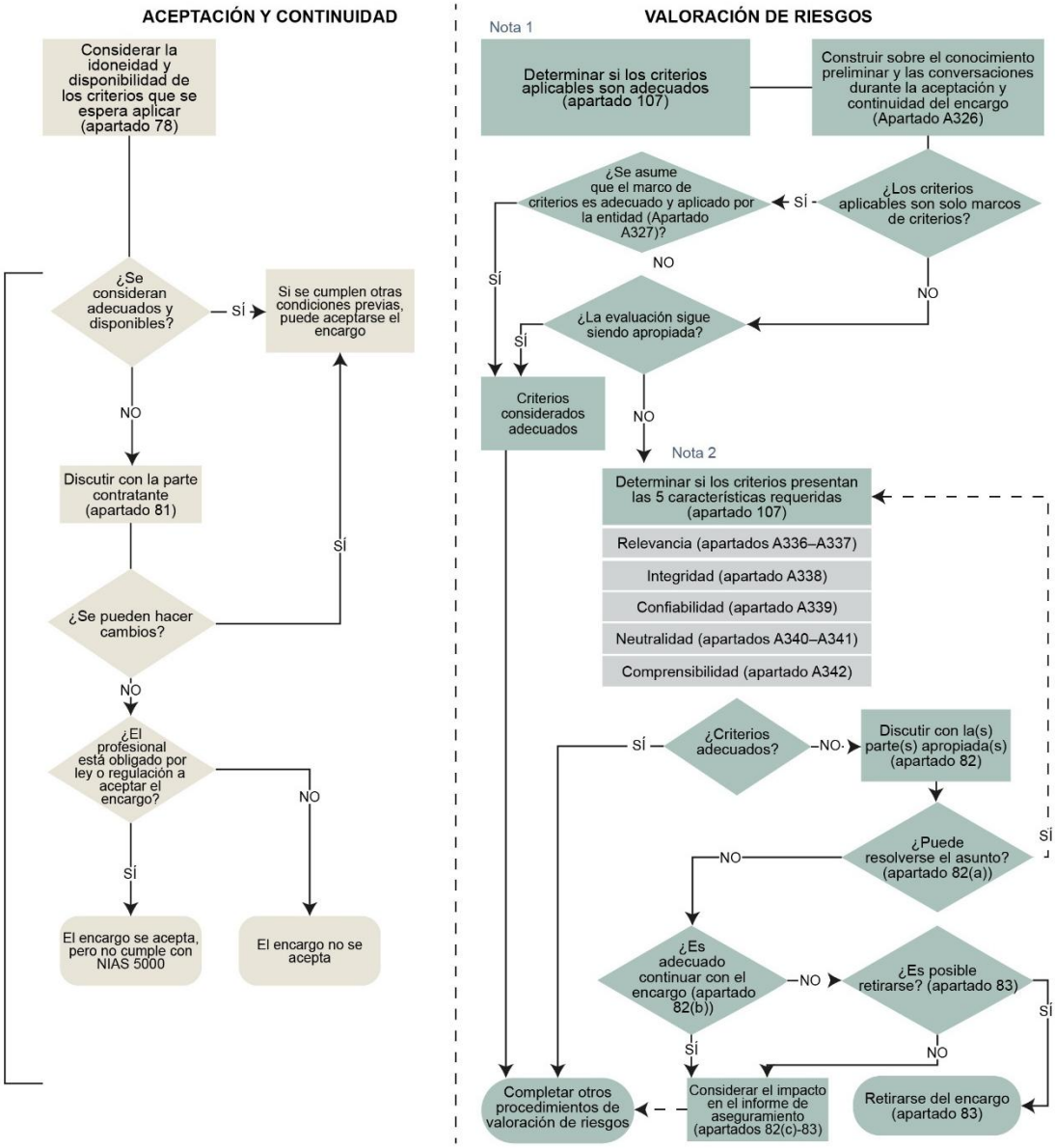
- La suficiencia de los principios y conceptos dentro de los marcos de criterios.
  - ¿Los principios y conceptos incorporan las características de los criterios adecuados, de modo que se espera que den como resultado información de sostenibilidad pertinente, completa, confiable, neutral y comprensible?

    NIAS 5000 Párrafo 78
  - ¿Son los principios y conceptos lo suficientemente confiables como para permitir el desarrollo de políticas de presentación de informes que sean consistentes con los marcos de criterios?

    ¿Son los principios y conceptos lo suficientemente confiables como para permitir que las políticas de informes alcancen los objetivos? Si los criterios no son lo suficientemente específicos, la entidad podría necesitar desarrollar criterios complementarios para que, en su conjunto, sean adecuados (véase el análisis sobre las fuentes de los criterios más arriba).
- Capacidad del usuario previsto para comprender la información de sostenibilidad según los criterios del marco. ¿Podrían los usuarios previstos comprender por sí mismos la información de sostenibilidad según el marco de criterios?
- ¿Son los marcos de criterios lo suficientemente relevantes y fiables como para requerir presentar información significativa sobre mediciones o evaluaciones, de forma que la información de sostenibilidad sea comprensible para los usuarios previstos?

335. El siguiente diagrama muestra posibles consideraciones para determinar la idoneidad de los criterios.

Diagrama F.2– Determinación de la adecuación de los criterios aplicables



Nota 1:

Si los criterios aplicables comprenden un marco de criterios que se presumen adecuados, como se describe en el apartado A197 de la NIAS 5000. Puede ser suficiente que el profesional ejerciente determine que la entidad ha aplicado esos criterios en la preparación de la información de sostenibilidad (Apartado A327). En algunos casos, el marco de criterios puede no ser considerado adecuado por sí mismo. Por consiguiente, la entidad necesita complementar el marco de criterios para que los criterios aplicables sean adecuados. (Apartado A329)

Nota 2:

La guía de aplicación de la NIAS 5000 incluye detalles sobre consideraciones específicas para determinar la idoneidad de los criterios, por ejemplo:

- Información cualitativa (apartado A332)
- Procesos, sistemas y controles (apartado A333)
- Desempeño (apartado A334)

Información de sostenibilidad prospectiva (apartado A335)

336. Los criterios adecuados pueden basarse en reglas o en principios, siempre que estos últimos sean lo suficientemente específicos como para que los criterios presenten las siguientes características:

- Relevancia.
- Totalidad.
- Fiabilidad.
- Neutralidad.
- Comprensibilidad.

Relevancia

337. Como la relevancia se relaciona con la toma de decisiones de los usuarios, el profesional puede reflexionar sobre los usuarios previstos y sus necesidades de información, por ejemplo:

- Considerar si la entidad ha considerado, y en caso afirmativo, en qué medida:
    - Los tipos generales de decisiones que se espera que tomen los usuarios previstos con base en la finalidad de la información de sostenibilidad; y
    - si los criterios aplicables para identificar, medir o evaluar y proporcionar revelaciones sobre los asuntos de sostenibilidad darían como resultado información de sostenibilidad que facilite la toma de decisiones de los usuarios previstos en el contexto de la finalidad de la información de sostenibilidad.
- Si el preparador ha considerado los tipos generales de decisiones de los usuarios previstos, evaluar las conclusiones de la entidad sobre esos asuntos; o
- si la entidad no ha considerado los tipos generales de decisiones de los usuarios previstos, solicitarle que lo haga y, de ser necesario, considerar si el profesional podrá entender directamente esos tipos de decisiones.

Ejemplo: Relevancia de los criterios

Históricamente, una entidad que reportaba a sus accionistas sobre asuntos de recursos humanos podía limitarse a reportar sobre los asuntos requeridos por ley o regulación, tal como la información sobre la brecha salarial de género.

Cuando los usuarios previstos incluyan sindicatos o empleados de la entidad, la entidad puede optar por revelaciones adicionales más allá de los requerimientos legales, utilizando criterios para reportar sobre asuntos como diversidad de género, capacitación e incidentes de salud y seguridad, y cómo medir o evaluar esos asuntos que, además de la brecha salarial de género, es probable que sean importantes para los sindicatos y los empleados.

338. Cuando las entidades desarrollan sus propios criterios, y esos criterios desarrollados por la entidad son el resultado de un riguroso proceso interno que implica aportes directos, tanto de los usuarios previstos como de los responsables del gobierno de la entidad, es más probable que sean relevantes que si la entidad los hubiera desarrollado sin tal proceso o tal aporte.

339. La relevancia de los criterios (y, por lo tanto, si la información de sostenibilidad resultante ayuda a la toma de decisiones de los usuarios previstos) puede verse afectada por el nivel inherente de incertidumbre en la medición o evaluación al aplicar los criterios en las circunstancias del encargo. Cuando la información sobre sostenibilidad está sujeta a una alta incertidumbre inherente de medición o evaluación, los criterios relacionados pueden ser relevantes solo si requiere información de respaldo adicional sobre la naturaleza y el alcance de la incertidumbre. En circunstancias en que los asuntos de sostenibilidad están sujetos a una alta incertidumbre de medición, los criterios de presentación y revelación pueden llegar a ser relativamente más importantes de modo que la naturaleza y el alcance de la incertidumbre queden claros en lo que se presenta.

Ejemplo: Criterios relevantes

La información sobre la reputación de un minorista entre su diversa cartera de clientes puede ayudar a los inversores a tomar decisiones en la gestión de sus inversiones. La empresa puede desarrollar criterios para medir la percepción de los clientes sobre su reputación, por ejemplo, mediante una encuesta. Es probable que la medición resultante refleje cierto grado de incertidumbre inherente, ya que solo se encuesta a una muestra de clientes. Si no se presenta información sobre la naturaleza y el nivel de incertidumbre en la medición, los inversores podrían no encontrar los resultados de la encuesta lo suficientemente útiles como para ayudarles en su toma de decisiones. En esas circunstancias, los criterios podrían no ser relevantes. Si los criterios requirieran proporcionar a los inversores más información contextual sobre el proceso de la encuesta (por ejemplo, los procedimientos de selección de la muestra, incluido el tamaño de la muestra como porcentaje del total de clientes), esto podría ayudar a que los criterios fueran adecuados.

340. El profesional también puede considerar los requerimientos de los criterios relacionados con la desagregación o agregación de información, ya que eso puede afectar, tanto la pertinencia de los criterios como el contexto para las consideraciones de materialidad en caso de incorrecciones. Los marcos de reporte de sostenibilidad no siempre especifican a detalle el nivel requerido de agregación o desagregación. Sin embargo, pueden incluir principios para determinar un nivel adecuado de agregación o desagregación en circunstancias particulares.

341. El profesional también podrá considerar cualquier criterio que permita la no presentación de información sobre sostenibilidad, por considerar que es confidencial o podría perjudicar la reputación de la entidad. Esos criterios podrían no ser lo suficientemente relevantes o completos, aunque podrían considerarse suficientemente relevantes y completos en determinadas circunstancias. Por ejemplo, un marco de reporte establecido puede permitir la no presentación en circunstancias extremadamente raras cuando sería razonable esperar que las consecuencias adversas de la presentación superen los beneficios de interés público de esa comunicación. Otro ejemplo puede ser cuando la ley o regulación impide la presentación pública de información, como información que podría perjudicar una investigación sobre un acto ilegal o un indicio de acto legal. Esos criterios pueden considerarse adecuados si no existen indicios de lo contrario.

342. Si los criterios aplicables no permiten la “no presentación” de información confidencial, esa no presentación se tratará normalmente como una incorrección y se considerará su materialidad, junto con sus implicaciones para el informe de aseguramiento.

Totalidad

343. Se requiere que los criterios sean completos para que los usuarios previstos puedan tomar decisiones informadas al tener acceso a información de sostenibilidad que no omita revelaciones importantes que sean materiales en el contexto de las circunstancias de la entidad y la finalidad de la información de sostenibilidad.

Ejemplo: Totalidad de los criterios aplicables

En el año 1, una entidad reporta y solicita aseguramiento sobre la proporción de energía "verde" consumida en la fabricación de sus productos. En el año 2, la entidad amplía su información para incluir la proporción de energía verde utilizada por sus principales proveedores en las materias primas que adquiere y utiliza en la fabricación de sus propios productos. Solicita aseguramiento sobre el alcance ampliado.

En el año 1, los criterios pueden ser completos si incluyen, entre otras cuestiones, cuáles de las instalaciones de producción y productos propios de la entidad se deben incluir en la métrica, la definición de "energía verde" y "energía total", cómo se debe medir la energía verde consumida, cómo se debe medir la energía total consumida y en qué unidad de medida se debe expresar la métrica, junto con los criterios de presentación y revelación.

En el año 2, los criterios del año 1 ya no estarían completos porque no abordarían cuestiones tales como las definiciones de "proveedores principales", "materias primas compradas" o qué instalaciones debían incluir esos proveedores. En el año 2, la totalidad de los criterios se determinará en el contexto del alcance más amplio del encargo de aseguramiento antes de aceptarlo.

344. Se espera que la aplicación de criterios completos dé como resultado una información de sostenibilidad que incluya todos los factores relevantes, incluyendo la información que represente aspectos negativos de lo que se informa (véase también "Neutralidad" más adelante).

345. Tal vez sea necesario lograr un equilibrio entre que las revelaciones en la información de sostenibilidad sean exhaustivas (totalidad) y que la información de sostenibilidad sea lo suficientemente concisa para seguir siendo comprensible (comprensibilidad).

Fiabilidad

346. Los criterios fiables permiten una medición o evaluación razonablemente consistente de los asuntos de sostenibilidad. La medición o evaluación es razonablemente consistente cuando puede realizarse con el grado de precisión necesario para ser relevante en las circunstancias del encargo (es decir, permite un resultado razonablemente consistente cuando se utiliza en circunstancias similares por diferentes profesionales).

Ejemplo: Criterios que no son fiables

Una entidad decide reportar sobre su cuota de mercado en un sector empresarial específico y cómo esta cuota le permite impulsar importantes iniciativas de sostenibilidad. La administración utiliza una metodología desarrollada para calcular la información utilizando sus propios datos de ventas y datos externos sobre su sector, incluyendo los estados financieros de sus principales competidores. Es improbable que el cálculo sea completamente preciso, ya que implica estimaciones y supuestos. Sin embargo, si la metodología arroja información con la precisión necesaria para ser importante y, por lo tanto, proporciona una indicación exacta de la cuota de mercado de la empresa, el profesional puede concluir que los criterios son fiables. Debido a que la metodología formaría parte de los criterios, sería necesario presentarla como parte del proceso de poner los criterios a disposición de los usuarios previstos. Esta revelación puede incluir la metodología de estimación, detalles de los supuestos realizados, detalles de los datos utilizados, las fuentes de estos datos y explicaciones de los ajustes realizados a los datos para los fines de calcular la participación de mercado.

347. Tal vez sea necesario basar criterios fiables en definiciones con poca o ninguna ambigüedad para que permitan una medición o evaluación razonablemente consistente de los asuntos de sostenibilidad, dando como resultado información de sostenibilidad razonablemente consistente.

348. Generalmente se esperaría que unos criterios fiables den lugar a información de sostenibilidad que pueda someterse a un encargo de aseguramiento porque puede obtenerse evidencia suficiente y adecuada para respaldar el contenido de esa información de sostenibilidad.

Neutralidad

349. Los criterios neutrales normalmente se diseñarían para abarcar, tanto los aspectos favorables como los desfavorables de los asuntos de sostenibilidad sobre los que se informa, de forma imparcial. Los criterios no serían neutrales si pudieran inducir a error al usuario previsto en la interpretación de la información de sostenibilidad.

Ejemplo: Criterios neutrales para evaluar los resultados de una encuesta a empleados

En relación con los resultados de una encuesta a empleados, los criterios neutrales pueden requerir que se reporten los resultados, tanto de las preguntas con respuestas favorables como los de aquellas con respuestas menos favorables, en lugar de reportar selectivamente solo los “mejores” resultados. Además, los criterios pueden tener que especificar la forma en que se formulan las preguntas de la encuesta y qué preguntas se formulan, ya que estos aspectos también pueden tener un impacto en si los resultados de la encuesta presentan los asuntos de sostenibilidad de una manera neutral.

350. Los criterios no serían neutrales si se modificaran arbitrariamente de un periodo de información a otro para eliminar aspectos negativos del rendimiento. Esto también podría ser incompatible con el principio de comparabilidad (un aspecto de la relevancia).

351. Cuando los criterios son incompletos, por ejemplo, porque no abordan la presentación y revelación, puede existir la posibilidad de sesgo en la forma en que se presenta o divulga dicha información.

Ejemplo: Criterios neutrales para representar datos en un gráfico

La elección de escala en los ejes de un gráfico puede aplanar la curva, haciendo que los aumentos o disminuciones parezcan menos pronunciados de lo que realmente son.

Si bien los criterios pueden no especificar si se deben utilizar gráficos ni qué escalas utilizar, sí pueden necesitar especificar los principios de presentación lo suficiente para que la información de sostenibilidad resultante no sea engañosa.

352. El profesional debe ser especialmente cuidadoso al determinar la neutralidad de los criterios desarrollados por la entidad y ejercer el escepticismo profesional debido al riesgo inherente de sesgo de la administración.

Comprensibilidad

353. Los criterios de comprensibilidad suelen dar como resultado información de sostenibilidad que permitirá a los usuarios previstos identificar fácilmente los puntos principales que se plantean e inferir adecuadamente si son suficientemente significativos para afectar su toma de decisiones. Es probable que esto se vea facilitado por un diseño y una presentación claros de la información de sostenibilidad, de forma que resuma y destaque efectivamente estos puntos.

354. Idealmente, unos criterios de comprensibilidad hacen que la información de sostenibilidad sea coherente, fácil de seguir, clara y lógica.

355. Puede ser necesario un equilibrio entre criterios que sean suficientemente relevantes y comprensibles. Por ejemplo, los criterios pueden requerir que la información sobre sostenibilidad tenga un nivel de detalle suficiente para facilitar la toma de decisiones de los usuarios previstos (relevancia), pero también sea lo suficientemente concisa para que la comprendan (comprensibilidad).

¿Cómo determina el profesional la idoneidad de los criterios aplicables cuando cambian con el tiempo?

356. La presunción de que los criterios de un marco de reporte incluidos en leyes o regulaciones, o establecidos por una organización autorizada o reconocida que ha seguido un proceso transparente, son adecuados, se aplica a medida que esos criterios se desarrollan y perfeccionan con el tiempo.

357. De igual forma, una entidad podría desarrollar y perfeccionar progresivamente sus propios criterios a lo largo del tiempo. Estos criterios seguirán siendo adecuados siempre que se ajusten a las circunstancias del encargo, exista una razón justificable para cualquier cambio y estos se presenten claramente en el informe. La entidad debe proporcionar una justificación y explicación más sustanciales de los cambios en criterios más maduros, incluyendo un reconocimiento por parte de los usuarios previstos de que los criterios desarrollados por la entidad son adecuados para sus fines.

358. El profesional utiliza su juicio profesional para determinar si los criterios desarrollados por la entidad son adecuados para cada encargo de aseguramiento.

359. Los criterios pueden ser relevantes si son consistentes de un periodo de información a otro para facilitar la comparabilidad. Cuando los criterios cambian, se puede esperar que se informe el

cambio, junto con una explicación de sus razones, en el año en que se produce. También se puede esperar que se proporcione información sobre el impacto del cambio, por ejemplo, reexpresando la información comparativa (cuando sea posible), en el año en que se produce. Sin embargo, en otras circunstancias, una reducción temporal de la comparabilidad puede ser adecuada para mejorar la relevancia a largo plazo.

Entendimiento de las políticas de reporte de la entidad

360. El profesional debe determinar si los criterios aplicables son adecuados y obtener un conocimiento de las políticas de reporte de la entidad y el motivo de cualquier cambio en las mismas.

NIAS 5000 Párrafos 107-108

361. Las políticas de reporte son las bases, convenciones, reglas y prácticas que aplica una entidad al preparar y presentar la información de sostenibilidad, así como los métodos seleccionados y aplicados para medir o evaluar los asuntos de sostenibilidad. Las políticas de reporte de la entidad se diferencian de los criterios en que la entidad selecciona y aplica políticas de reporte sobre la base de que esas políticas son consistentes con los conceptos subyacentes y cumplen los objetivos de los requerimientos del marco de reporte. Si la entidad ha desarrollado los criterios (es decir, la entidad aplica criterios desarrollados por la entidad), entonces esos criterios especificarían los métodos de medición o evaluación, por lo que no habría necesidad de opcionalidad en los métodos y, asimismo, no habría necesidad de políticas para seleccionar o aplicar los criterios desarrollados por la entidad.

NIAS 5000 Párrafos A2, A343

362. Las políticas de reporte de la entidad normalmente son necesarias si:

- Los criterios del marco no especifican cómo medir o evaluar todos los asuntos de sostenibilidad, normalmente incorpora principios generales suficientes que pueden servir de fundamento para que la entidad seleccione y aplique políticas de reporte consistentes con los conceptos subyacentes y que cumplan los objetivos de los requerimientos del marco.
- El marco ofrece opciones en los métodos para medir o evaluar algunos o todos los asuntos de sostenibilidad, entre los cuales la entidad puede seleccionar y aplicar políticas de reporte.

363. El profesional puede esperar que la entidad aplique una de las siguientes combinaciones de criterios y políticas de reporte:

- Criterios de un marco de reporte o criterios desarrollados por la entidad.
- Criterios de un marco de reporte complementados con criterios desarrollados por la entidad, cuando el marco por sí solo no proporciona suficientes principios y conceptos para fundamentar la selección y aplicación de las políticas de reporte (es decir, los métodos que se utilizarán).
- Criterios de un marco de reporte y políticas de reporte de la entidad.

364. El profesional debe evaluar si las políticas de reporte son adecuadas y consistentes con los criterios aplicables y los criterios utilizados en la industria relevante, lo que puede incluir la consideración de la justificación de cualquier cambio en las políticas de reporte entre periodos. Cuanto más maduro sea el marco de información o el proceso de la entidad para preparar la información de sostenibilidad, menos probable será que los cambios realizados por una entidad en los métodos de medición o evaluación seleccionados y las

NIAS 5000 Párrafo 109

revelaciones relacionada con las prácticas comúnmente aceptadas adoptadas por otras entidades similares sean adecuados. Sin embargo, en algunos casos, un cambio en los métodos de medición o evaluación de la entidad puede estar justificado si ha habido un cambio en las circunstancias de la entidad o si los nuevos métodos resultan en una mejora en la medición o evaluación del asunto de sostenibilidad.

¿Cuál es la diferencia entre los criterios desarrollados por la entidad para complementar los criterios de un marco de reporte y las políticas de reporte de la entidad para cumplir con los criterios del marco de reporte?

365. El hecho de que la entidad desarrolle criterios para complementar los criterios del marco de reporte o desarrolle políticas de reporte para aplicar los criterios del marco de reporte depende principalmente de si se determina que los criterios del marco de reporte son adecuados por sí mismos, lo cual está sujeto a juicio. Si se ha determinado que los criterios del marco de reporte son adecuados, es probable que la entidad no los complemente; sin embargo, podría necesitar desarrollar políticas de reporte para aplicar esos criterios. La entidad utiliza los principios y conceptos de los criterios del marco de reporte para seleccionar y aplicar sus políticas de reporte. Distintas entidades pueden seleccionar y aplicar distintas políticas de reporte según las circunstancias, o sus políticas de reporte pueden cambiar con el tiempo.

Ejemplo: Políticas de reporte utilizadas en la aplicación de los criterios del marco de reporte

Los criterios requieren que una entidad reporte sobre la proporción de la comunidad a la que llegan sus programas de capacitación comunitaria en higiene. Los criterios se consideran adecuados porque, entre otros aspectos, permiten una medición o evaluación razonablemente consistente basada en el número estimado de personas a las que se llega y el número total de personas en la comunidad. En el año inicial del reporte, la entidad estimó la proporción de la comunidad a la que se llega, basándose en: (i) número de asistentes inscritos en sus programas de capacitación (registrados en los formularios de inscripción) multiplicado por (ii) el tamaño promedio de las familias según los últimos datos del censo, dividido por el número total de personas en la comunidad. Reveló su política de reporte para estimar la proporción de la comunidad alcanzada y las incertidumbres que conlleva esa estimación.

Al año siguiente, la entidad perfeccionó sus procesos de registro de la información e incorporó preguntas a sus formularios de inscripción para solicitar a los asistentes que indicaran: (i) si ellos o algún familiar que conviviera con ellos había asistido previamente al programa de capacitación o a uno similar, y (ii) cuántas personas vivían con ellos y con cuántas habían conversado activamente sobre lo aprendido en el programa de capacitación. La entidad también implementó un sistema para registrar la asistencia y la finalización del programa.

La información adicional obtenida por la entidad a medida que desarrollaba sus procesos mejoró el método de medición utilizado, pero aún cumplía con los criterios. En ese caso, este cambio en las políticas de reporte para aplicar los criterios se revela para que los usuarios puedan comprender que la medición mejorada podría explicar algunas diferencias en la información presentada.

366. La diferencia entre criterios desarrollados por la entidad y políticas de reporte se evidencia en la temporalidad relativa del esfuerzo de trabajo del profesional y la información puesta a disposición de los usuarios previstos. Esto genera diferencias en el esfuerzo laboral del profesional en relación con:

- Oportunidad del trabajo.
  - Antes de aceptar el encargo, el profesional debe determinar que se cumplen las condiciones previas para un encargo de aseguramiento basándose en su conocimiento preliminar. Esto incluye el requerimiento de determinar la idoneidad de los criterios que se espera aplicar. La evaluación de la aceptación del encargo no incluye las políticas de reporte de la entidad.

    NIAS 5000 Párrafo 78
  - Después de la aceptación del encargo, como parte del diseño y la aplicación de los procedimientos de valorización de riesgos, el profesional determina si los criterios aplicables son adecuados. En este momento, el profesional también evalúa la pertinencia y la coherencia de las políticas de reporte de la entidad con los criterios aplicables y los utilizados en la industria pertinente.
- Naturaleza del trabajo.
  - Al determinar la idoneidad de los criterios, el profesional determina que los criterios exhiban cada una de las características de relevancia, totalidad, confiabilidad neutralidad y comprensibilidad, o puede presumir que los criterios del marco de reporte son adecuados si están incorporados en leyes o regulaciones o son establecidos por organizaciones autorizadas o reconocidas que siguen un debido proceso transparente.

    NIAS 5000 Párrafo 107
  - Al evaluar la idoneidad de las políticas de reporte, una vez que el profesional ha determinado que los criterios son adecuados, evalúa las políticas en relación con esos criterios y los criterios utilizados en la industria apropiada, pero esta evaluación no se extiende a las características de los criterios adecuados.

    NIAS 5000 Párrafo 109

Entendimiento de la entidad y su entorno y el marco legal y regulatorio

367. Al entender la entidad y su entorno, y el marco legal y regulatorio, el profesional se basa en su conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y los procedimientos de aceptación o continuidad (véase la Parte C–Aceptación y continuidad del encargo, incluidas las condiciones previas para el aseguramiento). Sin embargo, el entendimiento de la entidad y su entorno, y el marco legal y regulatorio, que el profesional debe obtener como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos, incluye específicamente un entendimiento de:

NIAS 5000 Párrafos 110-111

- La naturaleza de las operaciones de la entidad, la estructura jurídica y organizacional, la propiedad y el gobierno de la entidad, y el modelo de negocio.
- Los perímetros de reporte y las actividades dentro de los perímetros de reporte.
- Metas u objetivos estratégicos relacionados con los asuntos de sostenibilidad y las medidas utilizadas para evaluar el desempeño de la entidad o determinar la compensación de la administración.

- El marco legal y regulatorio aplicable a la entidad y a la industria o sector en el que opera la entidad, en el contexto de la información de sostenibilidad de la entidad, y modo en que la entidad cumple con ese marco.

368. Los asuntos relevantes para este entendimiento están sujetos al juicio profesional y variarán ampliamente entre encargos. La NIAS 5000 proporciona una guía de aplicación sobre los temas que esto puede abarcar.

NIAS 5000 Párrafos A345- A351

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

369. El profesional obtiene un entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad relevante para los asuntos de sostenibilidad y para la preparación de la información de sostenibilidad para ayudar al profesional a identificar los tipos de incorrecciones que pueden ocurrir y los factores que afectan los riesgos de incorrección material en las revelaciones.

NIAS 5000 Párrafo A354

370. En un encargo de seguridad limitada, a menudo no será necesario que el profesional obtenga un entendimiento detallado de los componentes del sistema de control interno de la entidad. Los procedimientos para obtener ese entendimiento pueden ser de menor alcance y de naturaleza diferente a los requeridos en un encargo de aseguramiento razonable.

371. El sistema de control interno de una entidad consta de cinco componentes interrelacionados:

- *El ambiente de control*, que incluye las funciones de gobierno y administración, así como las actitudes, la conciencia y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la administración en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para
  la misma. El ambiente de control influye en la conciencia del personal de la entidad respecto al control y sienta las bases para el funcionamiento de los demás componentes de su sistema de control interno. No previene o detecta y corrige directamente las incorrecciones, pero puede influir en la efectividad de otros controles en otros componentes.

- *El proceso de evaluación de riesgos de la entidad*, el cual es un proceso repetitivo para la identificación y evaluación de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad, y forma las bases de cómo la administración o los responsables del gobierno de la entidad determina el riesgo a gestionar. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad relevante para los asuntos de sostenibilidad y la preparación de la información de sostenibilidad incluye cómo la administración identifica los asuntos de sostenibilidad y los riesgos relevantes para la preparación de su información de sostenibilidad, y de conformidad con los criterios aplicables estima su importancia, evalúa la probabilidad de que ocurran y decide sobre las acciones para gestionarlos y sus resultados.

- *El proceso de la entidad para el monitoreo del sistema de control interno*, que es un proceso continuo que incluye evaluaciones constantes y separadas para monitorear la efectividad de los controles (es decir, si los otros componentes y sus controles están presentes y funcionando), y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas de manera oportuna.

- *El sistema de información y comunicación*, el cual comprende:
  - Las actividades de procesamiento de información de la entidad;
  - Los datos y la información;
  - Los recursos que se utilizarán en esas actividades; y
  - Las políticas o procedimientos que definen, para la información de sostenibilidad, cómo se capturan, registran, procesan, revisan, corrigen y presentan los datos y la información, incluida la cualitativa; los registros de apoyo y otra información relevante sobre asuntos de sostenibilidad relacionados con el flujo de información en el sistema de información; y los procesos utilizados para preparar la información de sostenibilidad.
- *Actividades de control*, que son las políticas o procedimientos diseñados para asegurar la adecuada aplicación de los controles en todos los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Con respecto a la preparación de la información de sostenibilidad de la entidad, esto incluye los controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad que abordan directamente los riesgos a la totalidad de la información (es decir, la totalidad, exactitud y validez de la información).

372. La siguiente tabla incluye referencias a los requerimientos aplicables de la NIAS 5000 para obtener un entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad para encargos de seguridad limitada y razonable, y a los párrafos siguientes de esta Guía que proporcionan orientación adicional sobre el entendimiento requerido del profesional para cada uno de los componentes:

Entendimiento requerido de los componentes del control interno relevante para los asuntos de sostenibilidad y la preparación de la información sobre sostenibilidad		
	Seguridad limitada	**Aseguramiento razonable**
Naturaleza de los procedimientos para obtener el entendimiento	Indagación **NIAS 5000 Párrafo 113L**	Indagación y otros procedimientos **NIAS 5000 Párrafo 113R**
Ambiente de control (véase párrafos 377-381 siguientes)	**NIAS 5000 Párrafo 114L**	**NIAS 5000 Párrafo 114R**
Procedimiento de evaluación de riesgos de la entidad (véase párrafos 382-385 siguientes)	**NIAS 5000 Párrafo 115L**	**NIAS 5000 Párrafo 115R**
Proceso de la entidad para el monitoreo del sistema del control interno (véase párrafos 386-388 siguientes)	**NIAS 5000 Párrafo 116L**	**NIAS 5000 Párrafo 116R**
Sistema de información y comunicación (véase párrafos 389-415 siguientes)	**NIAS 5000 Párrafos 117-118**	
Actividades de control (véase párrafos 416-421 siguientes)		**NIAS 5000 Párrafos 119R- 120R**
Véase párrafos 417, 419-421 siguientes	**SI** el profesional planea obtener evidencia probando la efectividad operativa de los controles **NIAS 5000 Párrafo 120L**	

¿Por qué el profesional necesita entender los componentes del sistema de control interno de la entidad?

373. Como se señala en el párrafo 369 anterior, entender los componentes del sistema de control interno de la entidad ayuda al profesional a identificar los tipos de incorrecciones que pueden ocurrir. Esto es útil para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en la información de sostenibilidad.

374. El ambiente de control proporciona una base general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema de control interno. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad y su proceso para monitorear al sistema de control interno están diseñados para operar de una manera que también respalde todo el sistema de control interno.

375. Los controles en el sistema de información y comunicación y los componentes de las actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles que son lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones). El entendimiento de los controles de estos componentes respalda la identificación y evaluación por parte del profesional de los riesgos de incorrección material y también proporciona una base para el diseño y la ejecución de procedimientos adicionales que respondan a los riesgos evaluados.

376. Los párrafos siguientes desarrollan los componentes individuales del sistema de control interno de la entidad, incluyendo la distinción del esfuerzo de trabajo del profesional entre encargos de seguridad limitada y de aseguramiento razonable.

Entendimiento del ambiente de control

377. El nivel de formalidad del ambiente de control puede variar según el tamaño y la complejidad de la entidad, la naturaleza y complejidad de los asuntos de sostenibilidad y los criterios aplicables. Sin embargo, entender el ambiente de control es necesario para:

- Entidades de todos los tamaños y complejidades; y
- Encargos de seguridad limitada y razonable, independientemente de la naturaleza y complejidad de los asuntos de sostenibilidad y los criterios aplicables.

378. Las entidades menos complejas pueden tener ambientes de control menos formales, con menos comunicaciones, políticas y procedimientos documentados. Entender el ambiente de control en una entidad menos compleja puede depender menos de la inspección de la documentación y más de las indagaciones y observaciones.

379. En un encargo de seguridad limitada, el profesional puede entender, mediante indagaciones, cómo la administración o los empleados demuestran los estándares de comportamiento esperados.

Ejemplo: Indagaciones para obtener información sobre el ambiente de control de la entidad

El profesional puede obtener información sobre el ambiente de control de la entidad realizando consultas a los responsables del gobierno de la entidad, la administración y otros, sobre:

- Si los responsables del gobierno de la entidad o la alta administración, según corresponda, establecen un "tono desde arriba" adecuado para fomentar prácticas éticas y de alta calidad en la gestión y presentación de información sobre sostenibilidad.
- La supervisión de los responsables del gobierno de la entidad y la participación de la alta administración en las etapas adecuadas a lo largo de todo el proceso de preparación de la información de sostenibilidad, incluida su aprobación de la información de sostenibilidad, según corresponda.
- Si la entidad ha establecido un subgrupo de personas responsables del gobierno de la entidad, tal como un comité de auditoría, encargado de supervisar la preparación de la información de sostenibilidad (para entidades más grandes).
- Si las decisiones clave tomadas por los responsables del gobierno de la entidad o la alta administración, según corresponda, se registran en documentación escrita, por ejemplo, en las actas de las reuniones del consejo de administración.
- La asignación de autoridad y responsabilidad para el proceso de preparación de la información de sostenibilidad, y la exigencia de rendición de cuentas para el cumplimiento de esa responsabilidad.

380. En un encargo de aseguramiento razonable, el entendimiento del ambiente de control incluye evaluar si:

- La administración, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;
- El ambiente de control proporciona un fundamento adecuado para los otros componentes del sistema de control interno considerando la naturaleza y complejidad de la entidad; y
- Las deficiencias de control identificadas en el ambiente de control debilitan los otros componentes del sistema de control interno.

381. En un encargo de aseguramiento razonable, además de la indagación, se requiere que el profesional realice otros procedimientos de evaluación de riesgos, tal como la observación y la inspección directas.

Ejemplos: Documentos o comunicaciones que el profesional puede observar o inspeccionar en un encargo de aseguramiento razonable

- Código de conducta.
- Políticas de personal.
- Estatutos y actas de reuniones del consejo de administración y del comité de auditoría.
- Comprobantes de la capacitación del personal.
- Otras comunicaciones informales de la alta administración sobre cuestiones del ambiente de control, como la ética o la filosofía de gestión.

Ejemplo: Evidencia un ambiente de control efectivo

Un ambiente de control efectivo abarca la competencia técnica y el compromiso ético. Esto se demuestra cuando:

- Las personas competentes entienden sus responsabilidades y los límites de su autoridad, y son conocedoras, conscientes y comprometidas con hacer lo correcto y de la manera correcta.
- Los empleados se comprometen a seguir las políticas y los procedimientos de la organización, así como sus estándares éticos y de comportamiento.

El profesional puede buscar evidencia de que:

- La organización demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos.
- Los responsables del gobierno de la entidad demuestran independencia de la administración y ejercen la supervisión del desarrollo y el desempeño del control interno sobre asuntos de sostenibilidad y el reporte de sostenibilidad.
- La administración establece, con la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, la estructura, las líneas de reporte y las autoridades y responsabilidades adecuadas en la consecución de los objetivos relacionados con asuntos de sostenibilidad y el reporte de sostenibilidad.
- La organización demuestra su compromiso de atraer, desarrollar y retener a personas competentes, en consonancia con los objetivos relacionados con la sostenibilidad y la elaboración de reportes de sostenibilidad.
- La organización responsabiliza a las personas sobre sus responsabilidades de control interno para el logro de los objetivos relacionados con la sostenibilidad y la elaboración de reportes de sostenibilidad.

Entender el proceso de evaluación de riesgos de la entidad

382. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad constituye la base para determinar cómo se gestionarán los riesgos. En el contexto de un encargo de aseguramiento sobre información de sostenibilidad, los riesgos que la entidad gestiona mediante su proceso de evaluación de riesgos incluyen el riesgo de que los controles no funcionen de manera efectiva, lo que resulta en un riesgo de incorrección material en la información de sostenibilidad.

383. En un encargo de seguridad limitada, el profesional debe entender los resultados del proceso de evaluación de riesgos de la entidad, es decir, qué riesgos identificó la entidad y cómo se gestionarían estos. El profesional puede obtener este entendimiento mediante la indagación. Entender los riesgos que la entidad identificó y valoró, y cómo responde a ellos, fundamentará su evaluación de riesgos. Sin embargo, es importante recordar que, si la entidad no identificó ningún riesgo, no significa que no existan. Podría ser indicativo de un proceso de evaluación de riesgos deficiente.

384. En un encargo de aseguramiento razonable, además de entender los resultados del proceso de evaluación de riesgos de la entidad, el profesional debe entender el proceso en sí, incluido cómo la entidad identifica, evalúa y aborda los riesgos, y si el proceso es adecuado a las circunstancias de la entidad. Para ello, el profesional puede mantener conversaciones con la administración y otros para entender el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, inspeccionar la documentación de ese proceso o las actas de reuniones pertinentes (por ejemplo, de un comité de riesgos, si existe) y la documentación de las medidas de seguimiento adoptadas por la entidad para mitigar los riesgos identificados.

385. Es probable que las entidades más grandes o más complejas tengan mecanismos más formales, tal como informes escritos, reuniones formales periódicas o una función de auditoría interna para ayudar a identificar y evaluar los riesgos. Las entidades más pequeñas o menos complejas pueden tener un proceso de evaluación de riesgos mucho menos formal. Para evaluar si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad es adecuado a sus circunstancias es necesario considerar el tamaño y la complejidad de la entidad y si el proceso considera los objetivos, los recursos y las tolerancias de la entidad a los riesgos. Si el profesional identifica riesgos que espera que la entidad debiera haber identificado, pero no lo hizo, entonces es probable que el proceso de evaluación de riesgos de la entidad no sea adecuado a sus circunstancias.

Ejemplo: Proceso de evaluación de riesgos

Un proceso efectivo de evaluación de riesgos es dinámico e iterativo. Incluye el establecimiento de objetivos que sean:

- Adecuados para la entidad;
- Vinculados a diferentes niveles de la entidad y a lo largo de esta; y
- Suficientemente claros para identificar y analizar los riesgos que afectan al logro de esos objetivos.

Un proceso efectivo de evaluación de riesgos también requiere que la administración considere el efecto de posibles cambios en el entorno externo y dentro de la entidad que puedan provocar la inefectividad de los controles internos.

En un encargo de aseguramiento razonable, el profesional entendería y evaluaría el proceso para establecer objetivos, así como el proceso para considerar el efecto de los cambios en los controles internos. En un encargo de seguridad limitada, el profesional entendería los posibles cambios identificados por la administración (es decir, los resultados del proceso) que podrían provocar la inefectividad de los controles internos.

En un encargo de aseguramiento razonable, el profesional puede buscar evidencia de que:

- La organización especifica los objetivos relacionados con la sostenibilidad y el reporte de sostenibilidad con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados con esos objetivos.
- La organización identifica los riesgos para el logro de sus objetivos relacionados con la sostenibilidad y el reporte de sostenibilidad en toda la entidad y analiza los riesgos como base para determinar cómo deben gestionarse.
- La organización considera el potencial de fraude al evaluar los riesgos para el logro de los objetivos relacionados con la sostenibilidad y el reporte de sostenibilidad.
- La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno.

Entender el proceso de la entidad para el monitoreo del sistema de control interno

386. En un encargo de seguridad limitada, el profesional debe entender los resultados del proceso de la entidad sobre el monitoreo del sistema de control interno, es decir, si la entidad ha determinado que alguno de los componentes del sistema de control interno no está presente y funcionando. El profesional puede obtener este entendimiento mediante la indagación. Entender los resultados del proceso de la entidad, informará la evaluación de riesgos del profesional. Sin embargo, es importante recordar que, si la entidad no identificó ningún resultado de su proceso, esto no significa que cada uno de los cinco componentes esté presente y funcionando. Esto podría indicar un proceso deficiente de monitoreo del sistema de control interno.

387. En un encargo de aseguramiento razonable, además de entender los resultados del proceso de la entidad, el profesional debe entender el proceso en sí y evaluar si es adecuado a las circunstancias de la entidad. Para ello, el profesional puede mantener conversaciones con la

administración y otros para entender cómo la organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones para determinar si los demás componentes están presentes y funcionando, y evalúa los resultados, comunica las deficiencias y supervisa las acciones correctivas.

388. Es probable que las entidades más grandes o más complejas tengan mecanismos más formales, tal como informes escritos, reuniones formales periódicas o una función de auditoría interna para ayudar a dar monitoreo a su sistema del control interno. Las entidades más pequeñas o menos complejas pueden tener un sistema mucho menos formal. Evaluar si el proceso de la entidad para el monitoreo del sistema de control interno es adecuado a sus circunstancias implica considerar el tamaño y la complejidad de la entidad, así como si el proceso considera sus objetivos, recursos y tolerancia al riesgo. Si el profesional identifica que alguno de los componentes del sistema de control interno no está presente o no funciona, es probable que el proceso de la entidad para dar monitoreo del sistema de control interno no sea adecuado a sus circunstancias.

Ejemplo: monitoreo del sistema de control interno

Un proceso efectivo para monitorear al sistema de control interno puede incluir:

- Una combinación de:
  - Evaluaciones continuas, integradas en los procesos del negocio en los diferentes niveles de la entidad, que proporcionen información oportuna; o
  - Evaluaciones independientes, realizadas periódicamente, cuyo alcance y frecuencia varían en función de la evaluación de riesgos, la efectividad de las evaluaciones continuas y otras consideraciones de la administración;

  para determinar si cada uno de los demás componentes del sistema de control interno está presente y funciona correctamente;

- Evaluación de los hallazgos con respecto a los criterios establecidos por los reguladores, los organismos normativos reconocidos o la dirección y el consejo de administración; y

- Comunicación de las deficiencias a la administración y al consejo de administración y su subsanación, según corresponda.

Entender el sistema de información y comunicación

389. Tanto para encargos de aseguramiento limitada como razonable, el profesional debe entender el componente de información y comunicación de la entidad, que se relaciona con la forma en que la organización obtiene, genera y utiliza información relevante y de calidad para respaldar la preparación de la información de sostenibilidad. Entender el componente de información y comunicación incluye evaluar si el sistema de información de la entidad respalda adecuadamente la preparación de la información de sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables, basándose en el entendimiento del profesional de:

- El proceso de la entidad para identificar la información sobre sostenibilidad que se presentará.

- Cómo se registra, procesa, corrige según sea necesario y se incorpora a la información de sostenibilidad la información procedente de fuentes externas, como organizaciones de servicios u otras organizaciones de la cadena de valor de la entidad.

- Para las estimaciones y la información prospectiva, cómo la entidad identifica los métodos, supuestos o fuentes de datos relevantes, y la necesidad de cambios en estos, que sean adecuados en el contexto de los criterios aplicables.

Ejemplo: Entender el sistema de información y comunicación para fuentes de información externas

Organización de servicios

La Empresa A es un proveedor de servicios turísticos con operaciones en múltiples jurisdicciones. Utiliza un proveedor de servicios externo (Proveedor de Servicios B) para calcular sus emisiones de gases de efecto invernadero. El Proveedor de Servicios B proporciona una plataforma de gestión de datos de carbono como complemento al sistema de información financiera de la Empresa A. Este complemento interactúa con el libro mayor de la Empresa A, extrayendo información sobre el importe y la categorización de los gastos y asignando un factor de emisiones a estos importes para estimar las emisiones de gases de efecto invernadero asociadas a ellos. La Empresa A utiliza estos importes estimados como base para elaborar sus informes sobre emisiones de gases de efecto invernadero.

Al utilizar la información generada por el Proveedor de Servicios B, la Empresa A puede:

- Conciliar los datos subyacentes utilizados por el Proveedor de Servicios B con el sistema de información financiera de la Empresa A para evaluar si la interfaz ha funcionado efectivamente. Como alternativa, la Empresa A puede obtener un informe del Proveedor de Servicios B o implementar sus propios procedimientos para confirmar que el proceso automatizado y el control asociado funcionan correctamente.

- Entender las fuentes de los factores de emisión utilizados por el Proveedor de Servicios B y determinar si son adecuados para la Empresa A. Como alternativa, la Empresa A puede obtener un informe del Proveedor de Servicios B o implementar sus propios procedimientos para determinar si la base de datos de factores de emisión utilizada por el Proveedor de Servicios B es adecuada para las necesidades de la Empresa A y que el algoritmo del Proveedor de Servicios B asigne adecuadamente los factores de emisión al gasto relevante.

- Incorporar un proceso manual y el control correspondiente para que la extracción de datos de la plataforma del Proveedor de Servicios B sea realizada y aprobada por personal independiente.

- Implementar un proceso manual y el control correspondiente para que la forma en que se resumen y reportan los datos de la plataforma del Proveedor de Servicios B sea realizada y aprobada por personal independiente.

Entidad de la cadena de valor

La Empresa C es una empresa minorista con operaciones en una jurisdicción. La Empresa C estipula en sus contratos con proveedores la obligación de proporcionar a la Empresa C información sobre sus emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 asociadas con su suministro a la Empresa C. La Empresa C utiliza estas cifras como base para la elaboración de sus informes sobre las emisiones de gases de efecto invernadero de Alcance 3.

Al utilizar la información generada por las entidades de la cadena de valor, la Empresa C puede:

- Conciliar los datos subyacentes proporcionados por las entidades de la cadena de valor con el sistema de información financiera de la Empresa D para determinar que ésta ha reflejado adecuadamente su operación con la Empresa D en el cálculo de sus emisiones.
- Entender las fuentes de los factores de emisión utilizados por las entidades de la cadena de valor y determinar si son adecuados para la Empresa C.
- Obtener un informe de aseguramiento elaborado por el profesional de aseguramiento de la entidad de la cadena de valor sobre los procesos y controles de esta.
- Implementar un proceso manual y el control correspondiente mediante el cual se resuma y se informe sobre los datos proporcionados por la entidad de la cadena de valor y se realice y apruebe por personal independiente.

Ejemplos: Entender el sistema de información y comunicación para estimaciones e información prospectiva

Para entender cómo la administración realiza la estimación, el profesional puede considerar:

- La naturaleza y el alcance de la supervisión y el gobierno corporativo que la entidad tiene implementados sobre el proceso de la administración relevante para las estimaciones.
- Cómo el proceso de evaluación de riesgos de la entidad identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones.
- El sistema de información de la entidad en relación con las estimaciones, y los métodos, supuestos y fuentes de datos relevantes, incluyendo datos de terceros, para esa estimación.
- El uso de expertos por parte de la administración para realizar la estimación.
- Cómo la administración entiende y aborda la incertidumbre de la estimación.
- Controles relevantes para la realización de la estimación.
- Cómo considera la administración el/los resultados(s) de estimaciones previas.
- Si ha habido o debería haber habido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos para realizar estimaciones y, de ser así, porqué.
- Si la entidad ha evaluado el efecto de la incertidumbre de la estimación sobre la misma y, de ser así, cómo, incluyendo:
    - Si la entidad ha considerado supuestos o resultados alternativos, y, de ser así, cómo, mediante, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en los supuestos sobre una estimación.
    - Cómo la entidad determina la estimación cuando el análisis indica varios escenarios de resultados.

Entendimiento del proceso de la entidad para identificar la información sobre sostenibilidad que se presentará

390. El entendimiento del sistema de información y comunicación de la entidad por parte del profesional implica entender el proceso que esta utiliza para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse.

391. El marco puede establecer el proceso que la entidad debe seguir para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse; alternativamente, la entidad puede necesitar desarrollar sus propios criterios para implementar un proceso que identifique la información de sostenibilidad relevante para las necesidades de información de los usuarios previstos. Algunos marcos denominan a esto "evaluación de materialidad" o "proceso de materialidad". Puede haber una gran posibilidad de sesgo de la administración al identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse cuando el marco no especifica qué temas o aspectos de los temas deben incluirse.

Ejemplo: Cuando la entidad necesita un proceso para identificar la información de sostenibilidad que se presentará

Una entidad reporta según un marco que requiere que la entidad incluya información sobre sus riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad, pero no especifica los riesgos ni las oportunidades, ni cómo evaluarlos. En la mayoría de los casos, los marcos no pueden proporcionar esta especificidad, ya que varía de una entidad a otra. La entidad establece un proceso para identificar sus riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad (aspectos de los temas de la información). Se espera que el resultado de ese proceso sea que los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad que se presentan sean completos, relevantes, fiables, neutrales y comprensibles (es decir, que los criterios aplicados sean adecuados).

Ejemplo: Cuando la entidad no necesita un proceso para identificar la información de sostenibilidad que se presentará

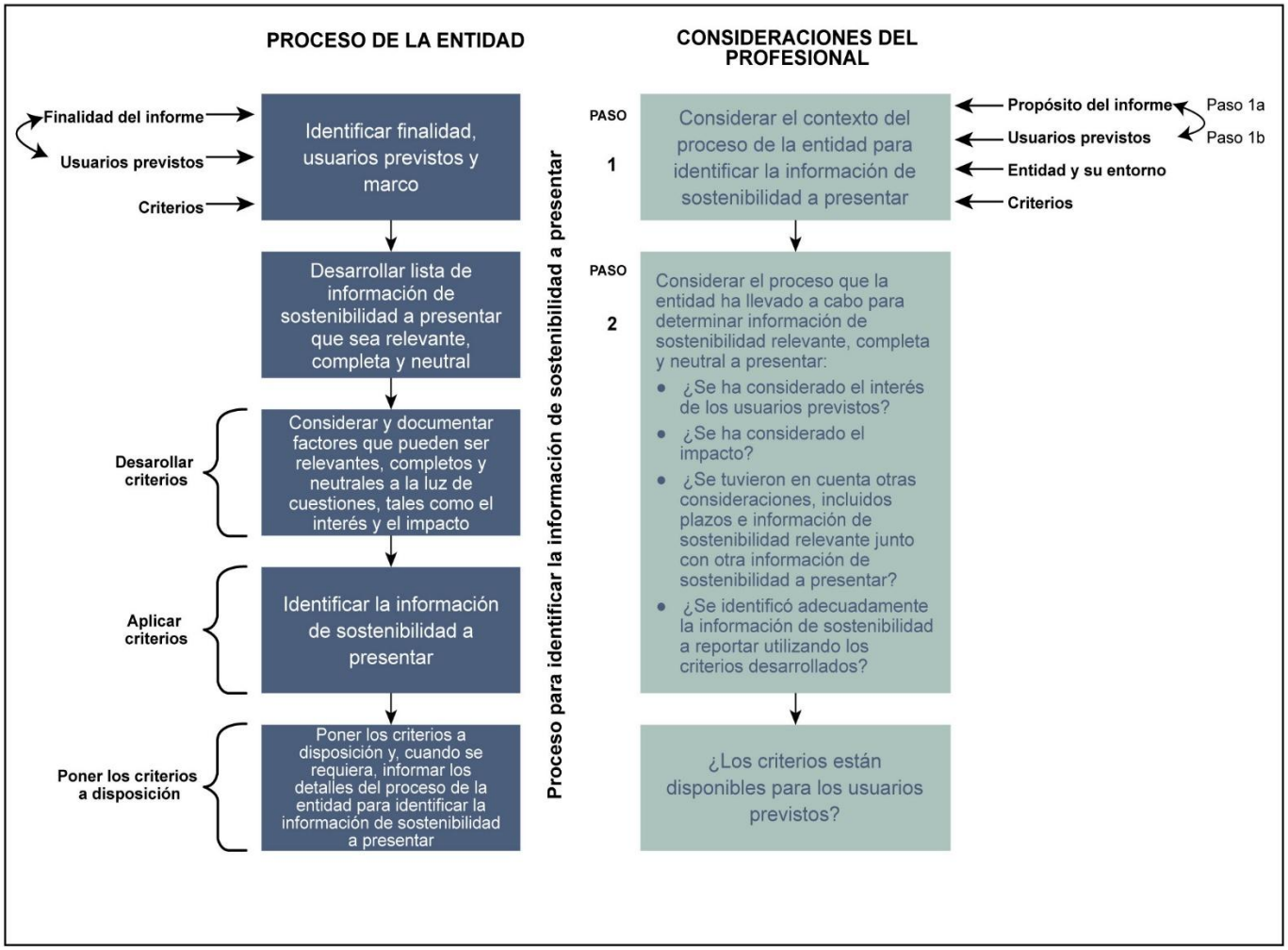
Un marco de reporte puede requerir revelaciones sobre indicadores específicos, tal como el tiempo dedicado por sus empleados a la capacitación durante el período, medido en horas. El marco establece instrucciones detalladas sobre (i) cómo definir "empleados", (ii) qué constituye "capacitación" y (iii) cómo calcular el indicador de conformidad con lo establecido en el marco. En este caso, la entidad podría no necesitar implementar un proceso para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse, ya que el marco exige la información a revelar (es decir, presumiblemente, quienes emiten el marco ya han emitido un juicio de que el indicador es importante para los usuarios previstos).

392. El profesional puede comenzar considerando el contexto del proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse, incluyendo las circunstancias del encargo, como se describe en el diagrama siguiente. Las circunstancias del encargo pueden incluir asuntos tales como:

- Finalidad de la información de sostenibilidad (véase el Paso 1a);
- Usuarios previstos (véase el Paso 1b);
- Entidad y su entorno; y
- Elección de criterios (marco o desarrollados por la entidad).

Diagrama F.3 – Entendimiento del proceso de la entidad para identificar la información sobre sostenibilidad que se presentará

El diagrama siguiente debe leerse junto con la guía de aplicación de la NIAS 5000, párrafos A382-A384.



393. Cuando una entidad ha documentado su proceso para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse y las decisiones tomadas, esa documentación puede proporcionar un punto de partida útil para el entendimiento del profesional. En ausencia de esa documentación, el profesional puede entender el proceso de la entidad mediante indagaciones con la administración o los responsables del gobierno de la entidad en un encargo de seguridad limitada, complementadas con otros procedimientos en un encargo de aseguramiento razonable. Si la entidad no ha implementado un proceso adecuado para determinar el contenido de su información de sostenibilidad, el profesional podría considerar si esto sugiere que no se cumplen las condiciones previas para un encargo de aseguramiento. (Véase la **Parte C** – *Aceptación y continuidad del encargo*, incluidas las condiciones previas para el aseguramiento).

394. Algunos marcos pueden establecer la finalidad de la información de sostenibilidad e identificar a los usuarios previstos. Otros pueden no especificarlo, dejando a la entidad la responsabilidad de tomar estas decisiones.

395. El profesional puede considerar si los criterios del marco proporcionan orientación, si la hubiera, sobre las consideraciones para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse.

Ejemplo: marcos que proporcionan la finalidad del informe

NIAS 5000 Párrafo A337

Al informar sobre derechos humanos de conformidad con los Principios Rectores de las Naciones Unidas sobre las Empresas y los Derechos Humanos, los aspectos de los temas que se deben incluir se centran en los riesgos para las personas afectadas por las actividades de una entidad, no solo en los riesgos para la entidad. Algunos marcos (por ejemplo, el marco conceptual SASB) interpretan la relevancia como aquellas cuestiones que pueden generar un riesgo financiero para la entidad (materialidad financiera). Otros marcos centran la consideración de la relevancia en el efecto que una organización tiene sobre el medio ambiente, la sociedad o la economía (materialidad del impacto). Por ejemplo, la Global Reporting Initiative (GRI) determina que los temas "materiales" son aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o que influyen sustancialmente en las evaluaciones y decisiones de las partes interesadas.

396. Los siguientes párrafos ofrecen orientación adicional sobre cómo el profesional puede considerar la finalidad de la información de sostenibilidad (paso 1a) y los usuarios previstos (paso 1b).

Paso 1a: Considerar cómo la entidad ha identificado la finalidad de la información de sostenibilidad

397. La entidad puede informar voluntariamente o estar obligada a presentar la información sobre sostenibilidad por ley o regulación. En cualquier caso, la finalidad de la información de sostenibilidad será comunicar cierta información sobre asuntos de sostenibilidad a un grupo o grupos de usuarios previstos. Algunos ejemplos de la finalidad de la información de sostenibilidad podrían incluir informar:

- El impacto de la entidad en el entorno natural.
- Las actividades de la entidad durante un periodo y cómo contribuyen a sus objetivos de sostenibilidad.
- Cómo la entidad crea valor a partir de los riesgos y oportunidades relacionados con la sostenibilidad.
- Qué planea hacer la entidad en el futuro o cómo espera desempeñarse con respecto a los objetivos y metas de sostenibilidad.

398. El profesional puede considerar la finalidad de la presentación de la información de sostenibilidad como contexto al considerar los juicios realizados por la entidad.

Paso 1b: Considerar cómo la entidad ha identificado los usuarios previstos de la información de sostenibilidad

399. Los usuarios previstos son aquellas personas, organizaciones o grupos de estas que el profesional prevé que utilicen el informe de aseguramiento de sostenibilidad. Para considerar si los asuntos de sostenibilidad pueden ser relevantes, un enfoque consiste en tomar en cuenta directamente si son importantes para los usuarios previstos, ya que pueden afectar sus decisiones con base en la información de sostenibilidad presentada.

400. Algunos ejemplos de circunstancias que podrían ser importantes para los usuarios previstos incluyen asuntos que:

- Es probable que inciten a los inversores a comprar o vender participaciones en la entidad.
- Es probable que modifiquen el precio de las acciones o el valor empresarial de la entidad.
- Han sido objeto de cobertura mediática o podrían generar interés mediático (local, nacional o global) si se informan.
- Han estado asociados a un gran número de quejas (por ejemplo, de clientes, proveedores u otras partes interesadas).
- Han sido mencionados espontáneamente por varias partes interesadas.
- Son de gran importancia social o de alta sensibilidad pública.

Ejemplos: Asuntos importantes para los usuarios previstos

En algunas circunstancias, los asuntos importantes para los usuarios previstos podrían incluir:

- Problemas de derechos humanos, incidentes reportados de participación de la entidad en casos de corrupción, montos de impuestos pagados en las jurisdicciones donde opera y remuneración de ejecutivos.
- Asuntos que pueden ser ampliamente informados por pares y competidores en el sector o industria de la entidad.
- Incumplimiento de leyes, regulaciones, acuerdos internacionales o acuerdos voluntarios con importancia estratégica para la entidad y sus grupos de interés.

401. El profesional puede considerar si la entidad ha obtenido y documentado un entendimiento de la naturaleza general de las decisiones que los usuarios previstos probablemente tomarán con base en la información de sostenibilidad o influenciadas por esta.

402. Pueden existir circunstancias en las que los grupos de interés de la entidad y los usuarios previstos no sean los mismos. Lo que es importante para un grupo de interés que no es un usuario previsto puede ser tomado en cuenta por otras partes que sí lo son. No se debe suponer que, simplemente porque no se espera que una clase de partes interesadas que tendría un interés legítimo en la información de sostenibilidad utilice el informe de sostenibilidad, la información sobre asuntos de sostenibilidad que satisfaría sus necesidades de información no sería relevante para las otras clases de usuarios previstos, cuando las categorías de usuarios previstos son diversas.

Ejemplo: Partes interesadas que están representadas por los usuarios de la información de sostenibilidad

Una víctima de esclavitud infantil involucrada en la cadena de suministro de manufactura de una empresa (una parte interesada) probablemente no estaría en condiciones de leer el reporte de sostenibilidad de la empresa ni el informe de aseguramiento correspondiente. Sin embargo, sus intereses pueden estar representados por una organización benéfica, una organización no gubernamental, políticos o grupos de presión (agentes) que hacen campaña contra el trabajo infantil y utilizan su posición para influir en los clientes de la empresa.

403. Los usuarios de la información de sostenibilidad pueden ser un solo grupo o estar compuestos por varios grupos de usuarios previstos, con necesidades de información potencialmente diferentes. La información de sostenibilidad no puede centrarse en las necesidades de cada usuario previsto individual; sin embargo, el profesional puede tener que considerar si las personas dentro de un grupo de usuarios previstos tienen necesidades de información comunes.

404. Diferentes grupos de usuarios previstos pueden tener diferentes necesidades de información; algo que es relevante para un grupo de usuarios previstos puede no serlo para otro.

Ejemplo: Diversas necesidades de los usuarios

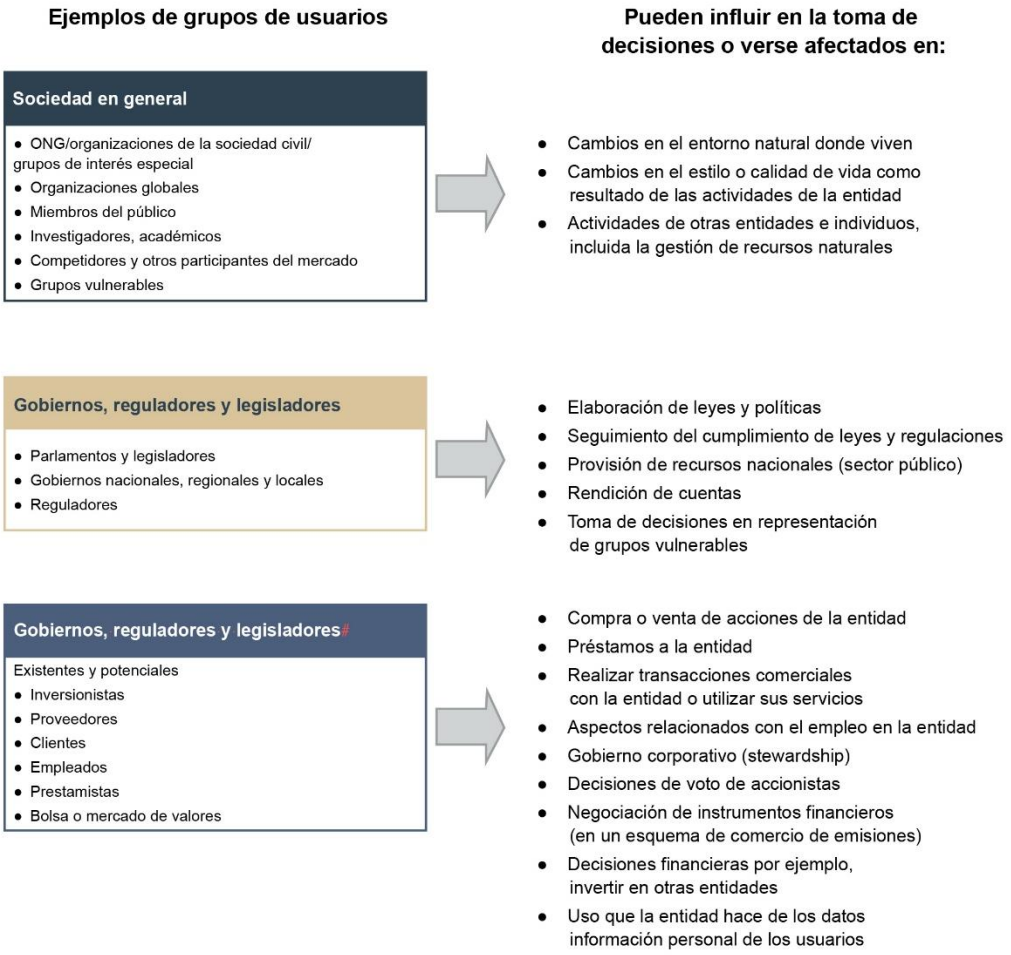
Los usuarios de un reporte de sostenibilidad elaborado por un hospital público sobre su desempeño clínico podrían incluir:

- El gobierno, que necesita saber si los ciudadanos reciben una atención médica adecuada y si los recursos se utilizan eficientemente.
- Grupos de pacientes (actuales o potenciales), el público en general y el mundo en general, que desean saber si el hospital está disponible para brindar atención a la comunidad, desempeñando su papel en el control de enfermedades, y si es clínicamente seguro.
- Un paciente con cáncer que tiene interés personal en que el hospital tenga la capacidad de tratarlo con éxito.

En este ejemplo, los dos grupos de usuarios anteriores podrían ser los usuarios previstos, pero el paciente individual podría no serlo, aunque ese paciente pueda ser miembro del grupo colectivo de pacientes.

405. Algunos ejemplos de posibles grupos de usuarios se incluyen en la tabla a continuación. Esta no pretende ser una lista exhaustiva, pero podría considerarse como un punto de partida para reconocer cómo la entidad identificó a los usuarios previstos de su información de sostenibilidad y tomar en cuenta además los grupos de usuarios específicos de la entidad.

Diagrama F.4 – Ejemplo de grupos de usuarios



406. Cuando no es posible evaluar de manera suficiente lo que puede ser relevante identificando directamente lo que sería importante para los usuarios previstos, un enfoque alternativo o complementario puede ser considerar la importancia de los posibles asuntos de sostenibilidad (incluidos los temas y aspectos de los temas). Dependiendo de la finalidad de presentar la información de sostenibilidad, la importancia de los asuntos de sostenibilidad potenciales puede considerarse en el contexto de la estrategia, el modelo de negocios y el desempeño de la entidad ("materialidad financiera") o el impacto de la entidad en el medio ambiente, la sociedad o la economía ("materialidad del impacto") (Ver también **Parte E** – *Planificación* – Doble materialidad).

NIAS 5000 Párrafo A337

407. El impacto en otras entidades podría incluir el impacto en personas, organizaciones, la sociedad en general o el medio ambiente, según corresponda en el contexto de la finalidad de la información de sostenibilidad. Los impactos podrían ocurrir directamente debido a las acciones y decisiones de la administración de la entidad informante, indirectamente por medio de las relaciones de la entidad informante, o por el efecto directo o indirecto de fuerzas externas a la entidad informante.

Ejemplo: Los impactos de una entidad crean impactos indirectos sobre la entidad

Una empresa puede ser responsable de liberar regularmente un gran volumen de contaminantes a un río. Puede haber impactos directos en el medio ambiente y, quizá, en las comunidades locales que utilizan el río para pescar o abastecerse de agua. También podría haber impactos indirectos en la propia empresa, quizá por la pérdida de ingresos debido a clientes descontentos con la actitud de la empresa hacia el daño al medio ambiente, así como impactos directos como el costo de la limpieza o las multas de las autoridades.

408. Al considerar el impacto previsto, ejemplos de circunstancias que podrían aumentar su relevancia incluyen:

- Conlleva riesgos u oportunidades importantes para la entidad (incluido el riesgo reputacional o que afecte a la licencia de la entidad para operar).
- Tiene implicaciones financieras directas significativas (conforme lo determinado por los umbrales de materialidad de los estados financieros).
- Tiene, o podría tener, un efecto importante en el rendimiento operativo de la entidad.
- Tiene, o podría tener, un efecto importante en las operaciones o actividades de otras entidades.
- Ha provocado, o puede provocar, daños directos importantes a los recursos naturales o al medio ambiente.
- Se relaciona con oportunidades estratégicas para que la entidad mejore su posición competitiva.
- Se relaciona con valores organizacionales clave, políticas, estrategias, sistemas de gestión operativa, objetivos y metas de la entidad o sus partes interesadas.

Ejemplo: Impactos en una entidad en el mediano plazo

Una entidad posee una fábrica en terrenos costeros bajos afectados por inundaciones debido al aumento del nivel del mar, y se prevé que el aumento de fenómenos meteorológicos extremos inutilice la fábrica en cinco años. Si bien es posible que no se produzca ningún impacto físico durante los próximos cinco años, esta información puede ser relevante, independientemente de si los usuarios tienen un interés a corto plazo en la entidad (por ejemplo, un inversor que prevé invertir durante tres años) o a largo plazo (por ejemplo, un banco que ha emitido un préstamo con garantía sobre el emplazamiento de la fábrica y vencimiento en diez años), ya que es probable que estas consideraciones estén incluidas en el precio de la inversión. El profesional ejerciente puede necesitar considerar si el plazo elegido por la entidad para incluir la información es adecuado y si hay suficiente divulgación de ésta en la información de sostenibilidad.

Paso 2: Considerar la selección de asuntos de sostenibilidad para incluir en la información de sostenibilidad

409. El profesional puede considerar cómo la entidad identificó los asuntos de sostenibilidad relevantes. Una entidad puede haberlo hecho en varias etapas, teniendo en cuenta el marco o los marcos utilizados, la finalidad del informe de sostenibilidad y los usuarios previstos, y filtrando una lista inicialmente más larga de posibles asuntos de sostenibilidad para finalmente seleccionar aquellos que sean relevantes en las circunstancias del encargo.

410. Las actividades de aseguramiento de las partes interesadas pueden ser un componente importante para que una entidad identifique asuntos de sostenibilidad. Un diálogo abierto con las partes interesadas puede dar mejores resultados que una interacción pasiva o pedirles que comenten sobre una lista existente de asuntos de sostenibilidad, sin embargo, puede ser necesario informar adecuadamente a las partes interesadas sobre la entidad y sus actividades para permitirles participar efectivamente en el proceso.

411. El profesional también puede considerar algunas de las siguientes fuentes al considerar el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse, y si los criterios para identificar esa información son adecuados y se han aplicado adecuadamente (es decir, dan como resultado información de sostenibilidad que sea relevante, completa, confiable, neutral y comprensible). Las fuentes internas pueden incluir:

- Conversaciones con la administración y los responsables del gobierno de la entidad.
- Informes previos de la entidad.
- Órdenes del día y actas de reuniones y comités del consejo de administración o de la alta administración.
- Evaluación de riesgos.
- Documentos de estrategia elaborados por la entidad.
- Informes de denuncia de irregularidades.
- Comunicaciones de asesores legales internos (o externos).

412. Las fuentes externas pueden incluir:

- Informes de pares y competidores.
- Resultados de encuestas (de la entidad, de pares o del sector).
- Quejas de proveedores/clientes.
- Entrevistas con grupos de interés, actividades de divulgación, participación de los grupos de interés.
- Búsquedas en internet y redes sociales.
- Opiniones de expertos sobre megatendencias globales.
- Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas.
- Requerimientos de información regulatoria.

413. Como parte del proceso para identificar asuntos de sostenibilidad, puede ser adecuado que la entidad haya considerado asuntos que son individualmente relevantes y asuntos que son relevantes cuando se toman junto con otros asuntos de sostenibilidad, por ejemplo, porque uno o más asuntos están relacionadas.

Ejemplo: Relevancia agregada

La información sobre la salida de personal, algunas quejas de clientes o la rescisión de dos contratos con proveedores puede no ser relevante por sí sola. Sin embargo, en conjunto, los hechos pueden estar relacionados y la información sobre estos puede ser relevante si indica problemas graves con la alta administración de la entidad.

414. A los usuarios previstos puede resultarles útil entender el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse, incluso si el marco no requiere su presentación.

En consecuencia, el profesional puede considerar adecuado animar a la entidad a informar detalles de su proceso para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse, detallando qué se ha incluido en la información y qué se ha omitido.

415. Independientemente de si se informa el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse, los criterios aplicados para identificar esa información, incluyendo la identificación de temas, aspectos de los temas y los perímetros de reporte, deben ponerse a disposición de los usuarios previstos, junto con otros criterios aplicables.

Entendimiento de las actividades de control

416. En un encargo de seguridad razonable, el profesional debe entender el componente de las actividades de control. Para ello, debe identificar ciertos controles, entre estos:

- Controles para los cuales planea obtener evidencia mediante la comprobación de su efectividad operativa. Estos controles incluyen:
  - Controles para los cuales el profesional planea obtener evidencia mediante la comprobación de su efectividad operativa, ya que es una forma más eficiente o efectiva de obtener evidencia suficiente y adecuada que realizar únicamente procedimientos sustantivos.
  - Controles que abordan riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia suficiente y adecuada.
- Controles complementarios de la entidad usuaria. Se trata de controles identificados en un informe de aseguramiento de otro profesional que este considera relevantes para la entidad usuaria. Esto puede incluir, por ejemplo, un informe multivariable sobre los controles en una entidad de la cadena de valor elaborado por otro profesional. Estos controles son aquellos que la entidad usuaria puede implementar para garantizar que la información obtenida de otras organizaciones se incorpore adecuadamente en su sistema de información y en la información de sostenibilidad resultante. Estas otras organizaciones pueden incluir, por ejemplo, una organización de servicios contratada por la entidad para proporcionar servicios a la entidad, relevantes para el control interno de la entidad para sus informes de sostenibilidad, u organizaciones en la cadena de valor que están dentro del perímetro de reporte, pero fuera del control de la entidad, a las que se les requiere incluir información de esas organizaciones en su información de sostenibilidad.
- Controles generales de TI relacionados con los controles que el profesional planea probar. En relación con obtener un entendimiento sobre los controles que el profesional planea probar, el profesional también necesita entender los riesgos que surgen del uso de TI

relacionado con esos controles y qué controles generales de TI ha implementado la entidad para abordar esos riesgos. Específicamente, si los controles dependen del uso de TI, es importante entender los controles relacionados con esa tecnología. Por consiguiente, la NIAS 5000 requiere que el profesional identifique las aplicaciones de TI y los otros aspectos del entorno de las TI de la entidad, relacionados con los controles que planea probar, que estén sujetos a riesgos derivados del uso de las TI, y que comprenda los controles generales de TI que abordan esos riesgos.

- Otros controles. El profesional puede identificar otros controles que considere adecuados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material a nivel de las aseveraciones de las revelaciones y diseñar procedimientos adicionales que respondan a esos riesgos evaluados.

417. En un encargo de seguridad limitada, no se requiere que el profesional entienda el componente de las actividades de control. Sin embargo, si el profesional planea obtener evidencia probando la efectividad operativa de cualquier control, se requiere que el profesional entienda esos controles que planea probar, incluyendo cualquier control general de TI que aborde los riesgos que surgen del uso de TI relacionado con esos controles. Si el profesional no planea probar la efectividad operativa de ningún control, no está obligado a entenderlos.

¿Qué implica obtener un entendimiento de los controles en el componente de actividades de control?

418. Para entender esos controles es necesario evaluar si están diseñados de manera efectiva para abordar el riesgo de incorrección material y determinar si se han implementado. Es importante entender los controles antes de probar su efectividad operativa. Si un control no está diseñado o implementado efectivamente, no tiene sentido probar su efectividad operativa.

¿Cómo evalúa el profesional si un control está diseñado efectivamente?

419. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control es capaz de prevenir, detectar o corregir efectivamente incorrecciones materiales de la información de sostenibilidad (en otras palabras, capaz de lograr su objetivo previsto). Esta evaluación se centra generalmente en la estructura, la pertinencia y la alineación del control con los objetivos de gestión de riesgos de la entidad. Los aspectos clave de la evaluación del diseño de un control pueden incluir:

- Determinar qué se pretende lograr con el control. ¿Qué riesgos se pretende abordar con el control?
- Evaluar los elementos específicos del control, como políticas, procedimientos y actividades. ¿Cuáles son los pasos del control? ¿Quién es responsable de cada paso? ¿Qué documentación se requiere?
- Determinar si el control es relevante para los riesgos y objetivos identificados. Si se implementa el control, ¿abordará los riesgos que pretende abordar?
- Evaluar si el diseño del control aborda el riesgo de incorrección material (a nivel de las revelaciones para los encargos de seguridad limitada o a nivel de las aseveraciones para los encargos de seguridad razonable).

420. El profesional puede evaluar el diseño de un control mediante indagación o revisión de documentación, como políticas, procedimientos y diagramas de flujo, que describe cómo se pretende que funcione el control. Otros procedimientos para evaluar el diseño de un control pueden incluir:

- Determinar la frecuencia con la que se realiza el control y si esta es adecuada considerando el riesgo.
- Identificar quién es responsable de ejecutar el control y si cuenta con la autoridad y competencia adecuadas.
- Determinar la efectividad de la integración del control con otros controles y procesos dentro de la entidad.
- Reconocer cualquier limitación inherente al control que pueda afectar su efectividad.
- Comparar el diseño de control con las mejores prácticas de la industria o los requerimientos regulatorios.

¿Cómo determina el profesional que se ha implementado un control?

421. Determinar la implementación de un control significa establecer que este existe y se utiliza en la práctica según lo diseñado, lo que puede incluir:

- Preguntar al personal adecuado sobre el control para confirmar su existencia e implementación.
- Observar directamente la ejecución del control para confirmar su funcionamiento.
- Revisar los documentos y registros que evidencian la implementación del control.
- Rastrear un hecho o transacción a lo largo de todo el proceso para ver cómo se aplica el control en cada etapa (a veces denominado "recorrido").

Evaluación de las deficiencias del control

422. Existe una deficiencia en el control interno cuando el diseño, la implementación o la operación de un control no permite a la administración o a los empleados, en el curso normal del desempeño de sus funciones asignadas, prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones de manera oportuna.

NIAS 5000 Párrafo 121

423. Aunque el ambiente de control no opera a nivel de las revelaciones o aseveraciones, una deficiencia en el ambiente de control debilita los demás componentes del sistema de control interno, incluidos aquellos controles que están diseñados para abordar riesgos de incorrección material a nivel de las revelaciones o aseveraciones. Esto aumenta el riesgo de que los controles en todo el sistema de control interno no eviten o detecten y corrijan oportunamente las incorrecciones.

424. Si el proceso de evaluación de riesgos de una entidad o el proceso para monitorear al sistema de control interno no son adecuados a las circunstancias de la entidad, es indicativo de deficiencias en esos componentes. Estas deficiencias pueden dar lugar a que la entidad no identifique cambios en la entidad o su entorno, o circunstancias en las que los controles no funcionaban como estaba previsto, que requerirían cambios en el sistema de control interno. Esto aumenta el riesgo de que los controles, aunque quizá alguna vez estuvieron diseñados de manera efectiva, ya no aborden los riesgos que fueron diseñados para abordar o ya no aborden los riesgos que son relevantes.

425. Es más probable que los controles del sistema de información y los componentes de las actividades de comunicación y control operen a nivel de las revelaciones o aseveraciones. Por lo tanto, es más probable que afecten directamente la capacidad de la administración o de los empleados, en el desempeño normal de sus funciones asignadas, para prevenir, detectar y corregir oportunamente incorrecciones en las revelaciones o aseveraciones.

426. Al considerar si el profesional ha identificado una o más deficiencias de control, podrá discutir los hechos y circunstancias relevantes de sus hallazgos con el nivel apropiado de la administración. Esta discusión proporciona la oportunidad de poner en conocimiento de la administración, oportunamente, la existencia de deficiencias que es posible que la administración no conociera con anterioridad. El nivel dentro de la administración al que procede comentar los hallazgos es aquel que esté familiarizado con el control interno o el aspecto del negocio con el que se relaciona, y que tiene la autoridad para adoptar medidas para la corrección de cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias, es posible que no resulte adecuado que el profesional comente sus hallazgos directamente con la administración, por ejemplo, si los hallazgos parecen poner en duda la integridad o la competencia de la administración.

427. Las deficiencias del control pueden afectar el diseño de procedimientos adicionales. Algunos ejemplos de asuntos que el profesional puede considerar al determinar el efecto de una deficiencia de control o una combinación de deficiencias incluyen:

- Si ha ocurrido una incorrección o una combinación de deficiencias o la probabilidad de que ocurran incorrecciones como resultado de la deficiencia de control, ya que pueden existir deficiencias de control incluso si el profesional no ha identificado incorrecciones durante el encargo.
- La probabilidad de que las deficiencias generen incorrecciones materiales en la información de sostenibilidad en el futuro y la magnitud potencial de esas incorrecciones.
- Si las deficiencias en los controles se relacionan con información subjetiva o compleja, tal como estimaciones o información prospectiva, que puede ser más susceptible al sesgo de la administración.
- La materialidad de la información expuesta a las deficiencias.
- El volumen de actividad que ha ocurrido o podría ocurrir en la información expuesta a la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles para el proceso de información de sostenibilidad.
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en los controles.

428. El párrafo A402 de la NIAS 5000 proporciona ejemplos de circunstancias que indican que existen deficiencias de control.

¿Qué hace el profesional con su entendimiento sobre el sistema de control interno de la entidad?

429. La finalidad principal de entender el sistema de control interno de la entidad es ayudar al profesional a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, incluyendo:

- Riesgos generalizados de incorrección material: ciertos componentes del sistema de control interno (por ejemplo, el ambiente de control, el proceso de evaluación de riesgos de la

NIAS 5000
Párrafo 128L/R

entidad y el sistema de la entidad para monitorear al sistema de control interno) operan a un nivel superior (es decir, a nivel de entidad). Por lo tanto, las deficiencias en estos componentes pueden riesgos de incorrección material de forma más generalizada en toda la información de sostenibilidad. Además, debido a que estos controles de alto nivel sirven de base para los controles de los demás componentes (por ejemplo, el sistema de información y los componentes de actividades de comunicación y control), que operan a nivel de las revelaciones o aseveraciones, las deficiencias en dichos controles de alto nivel pueden afectar la efectividad operativa de los controles a nivel de las revelaciones o aseveraciones. Por lo tanto, el enfoque más efectivo para abordar estos riesgos generalizados de incorrección material puede ser diseñar y ejecutar respuestas generales.

- Riesgos de incorrección material a nivel de las revelaciones o a nivel de las aseveraciones: los controles en el sistema de información y los componentes de las actividades de comunicación y control que no están diseñados o implementados efectivamente aumentarán el riesgo de incorrección material en las revelaciones o aseveraciones que esos controles pretendían abordar.

- Diseñar y realizar procedimientos en respuesta a los riesgos de incorrección material: los controles que se diseñan efectivamente y se ponen en funcionamiento darán al profesional una base para probar esos controles y obtener evidencia suficiente y adecuada. Por otra parte, si el profesional concluye que los controles no están diseñados efectivamente ni puestos en funcionamiento, no tiene sentido probarlos. En esos casos, la única manera de obtener evidencia suficiente y adecuada sería mediante procedimientos sustantivos.

430. La finalidad de entender el sistema de control interno de la entidad no es necesariamente para identificar asuntos para comunicar a la administración o los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, el profesional puede considerar comunicar las deficiencias a la administración o los responsables del gobierno de la entidad si, a su juicio, las deficiencias merecen su atención.

NIAS 5000 Párrafos 68, A166

Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material

431. La identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material implica el ejercicio del juicio profesional. El entendimiento de los asuntos analizados anteriormente, obtenido como parte de los procedimientos de evaluación de riesgos del profesional, proporciona la base para que éste piense en “qué podría salir mal” y, de ese modo, le permite identificar y evaluación de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, puede haber riesgos potenciales de incorrección material debido a fraude o error si el profesional ha identificado:

- Que los asuntos de sostenibilidad o los criterios aplicables son complejos o están sujetos a un alto grado de subjetividad, lo que puede provocar la aplicación incorrecta de los criterios a los asuntos de sostenibilidad y dar lugar a incorrecciones.

- Cambios o incertidumbre relacionada con la entidad o su entorno, o los controles internos de la entidad, que, por ejemplo, pueden dar lugar a una o más incorrecciones en las revelaciones relacionadas con aquellos controles que ya no abordan los riesgos que fueron diseñados para abordar o que ya no abordan los riesgos que son relevantes si los controles de la entidad no se actualizan en respuesta a los cambios en el entorno.

- Incentivos o presiones sobre la administración para alcanzar determinados objetivos o hitos, que pueden generar un sesgo de la administración al informar la información de

sostenibilidad, en particular si las deficiencias en el control interno brindan la oportunidad para que la administración ejerza esos sesgos.

- Debilidades o deficiencias en el diseño o implementación de los controles internos, que pueden dar lugar a que las incorrecciones no se prevengan o detecten y corrijan oportunamente.

¿Qué son las aseveraciones y por qué son importantes?

Aseveraciones: *manifestaciones de la entidad, explícitas o no, incluidas en la información de sostenibilidad y consideradas por el profesional al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.*

NIAS 5000 Párrafo 18

432. En un encargo de seguridad razonable, el profesional no está obligado a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en las aseveraciones de las revelaciones y diseñar y realizar procedimientos adicionales que respondan a los riesgos evaluados. Un profesional puede utilizar las aseveraciones como herramienta para:

NIAS 5000 Párrafo 122R

- Considerar los diferentes tipos de posibles incorrecciones que pueden ocurrir al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en las revelaciones.
- Ayudar al profesional en el diseño y la aplicación de procedimientos adicionales en respuesta al riesgo evaluado de incorrección material para obtener evidencia de si la información de sostenibilidad se ha preparado de conformidad con los criterios o si contiene incorrecciones.

433. El profesional no está obligado a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material a nivel de las aseveraciones en un encargo de seguridad limitada. Sin embargo, el profesional puede optar por utilizar aseveraciones en un encargo de seguridad limitada si son útiles para considerar los tipos de incorrecciones potenciales que podrían ocurrir o para diseñar y ejecutar procedimientos en respuesta a ellos.

NIAS 5000 Párrafos 122L, A416L

434. La siguiente tabla presenta las aseveraciones que el profesional puede utilizar. Las aseveraciones pueden expresarse de forma diferente, siempre que se hayan abordado todos los aspectos descritos a continuación.

NIAS 5000 Párrafo A415R

Aseveración	Aspectos cubiertos por la aseveración
Ocurrencia y existencia	Las revelaciones están relacionadas con hechos o condiciones que han ocurrido o existen.
Responsabilidad	Las revelaciones pertenecen a la entidad.

Totalidad	Todos los hechos o condiciones, relacionados con la entidad y el perímetro de reporte, que deberían haber sido incluidos en la información de sostenibilidad, han sido incluidos.
Exactitud y valuación	Las revelaciones, incluidas las estimaciones, han sido medidas, evaluadas o descritas adecuadamente de conformidad con los criterios aplicables.
Corte	Las revelaciones han sido registradas en el periodo al que corresponden.
Presentación, clasificación y comprensibilidad	Las revelaciones están adecuadamente agregadas o desagregadas, estructuradas adecuadamente y presentadas y descritas de conformidad con los criterios aplicables, y están claramente expresadas.
Consistencia	Los criterios y la aplicación de los criterios son consistentes con los aplicados en el período anterior, o los cambios están justificados y han sido aplicados e informados adecuadamente; y la información comparativa, si la hubiera, es la misma que se informó en el periodo anterior o ha sido reexpresada adecuadamente.

435. Al informar sobre sostenibilidad, la entidad hace aseveraciones explícitas o implícitas sobre esa información.

Ejemplo: Aseveraciones de una entidad en su información de sostenibilidad

La Entidad A ha incluido la siguiente declaración en la información de sostenibilidad:

El aumento de las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de alcance 1 y 2 se debe a la adquisición de una nueva planta de producción en Europa durante el primer trimestre del año. En todas nuestras operaciones, las emisiones de GEI por unidad de producción han disminuido significativamente desde el año anterior gracias a una mejor supervisión de la administración.

La entidad afirma explícitamente que ha habido un aumento de las emisiones de GEI, que ha adquirido una nueva planta de producción durante el año y que la adquisición de la nueva planta es la razón del aumento de las emisiones. La entidad también afirma explícitamente que las emisiones de GEI por unidad de producción han disminuido en todas sus plantas gracias a las medidas de la administración.

La entidad afirma implícitamente, entre otras cosas, que:

- **Ocurrencia y existencia:** las emisiones de GEI reportadas se han producido.
- **Responsabilidad:** las emisiones de GEI reportadas son aquellas emitidas por las instalaciones bajo el control de la entidad (es decir, la entidad es responsable de las emisiones de GEI emitidas).
- **Exactitud y valuación:** las emisiones de GEI se reportan con precisión, e incluso se han convertido a equivalentes de CO2 utilizando factores de conversión adecuados.
- **Corte:** las emisiones de GEI se reportan en el periodo en el que se emitieron.
- **Totalidad:** se han medido y reportado todas las emisiones de GEI dentro del perímetro de reporte.
- **Presentación, clasificación y comprensibilidad:** las emisiones de GEI se han presentado de conformidad con el marco de reporte, clasificadas adecuadamente como emisiones de Alcance 1 o 2, dependiendo de su fuente, y agrupadas de forma que resulten comprensibles.
- **Consistencia:** las emisiones de GEI reportadas se han preparado sobre una base consistente con las del año anterior.

436. El profesional puede expresar las aseveraciones de otras maneras. Esto es una cuestión de elección del profesional, siempre que se cubran los aspectos de las aseveraciones relevantes descritas anteriormente. Por ejemplo, los criterios pueden incluir un principio obligatorio de "conectividad", de modo que requieran revelaciones y presentación de la información de sostenibilidad de manera que demuestre la conectividad entre los aspectos de los asuntos de sostenibilidad. Por ejemplo, el profesional puede tratar las aseveraciones sobre presentación, clasificación y comprensibilidad que resulten de la aplicación de criterios que cumplen con el principio de conectividad como aseveraciones de "conectividad" o puede tratarlas como incluidas en la categoría de aseveraciones de presentación, clasificación y comprensibilidad.

¿Cuál es la diferencia entre identificar y evaluar un riesgo de incorrección material a nivel de las revelaciones en un encargo de seguridad limitada o a nivel de la aseveración para las revelaciones en un encargo de seguridad razonable?

437. Como se indica en el párrafo 323 anterior, la evaluación de riesgos en un encargo de seguridad limitada se basa en una amplitud y profundidad diferentes (naturaleza y alcance) de entendimiento de los componentes del control interno sin ningún conocimiento requerido de las actividades de control, lo que podría haber contribuido a la identificación y evaluación de riesgos potenciales de incorrección material. Además, la evaluación de riesgos en un encargo de seguridad limitada es menos granular que en un encargo de seguridad razonable porque no se requiere que el profesional identifique y evalúe los riesgos de incorrección material a nivel de la aseveración. Además, la identificación y evaluación de riesgos es menos extensa en el caso de un encargo de seguridad limitada porque el nivel de seguridad obtenido es sustancialmente inferior al obtenido en un encargo de seguridad razonable.

NIAS 5000 Párrafo A406L

¿Cómo evalúa el profesional los riesgos de incorrección material?

438. Con base en el entendimiento que el profesional ha obtenido al realizar los procedimientos de evaluación de riesgos, el profesional utiliza su juicio profesional para identificar el enfoque adecuado para agrupar las revelaciones de la entidad. El profesional ejercicio identifica y evalúa el riesgo de incorrección material a nivel de las revelaciones (es decir, para una revelación o un grupo de revelaciones) en un encargo de seguridad limitada y a nivel de las aseveraciones (es decir, una o más aseveraciones para una revelación o un grupo de revelaciones) en un trabajo de seguridad razonable. El profesional determina entonces si algunos de esos riesgos de incorrección material se encuentran en un nivel aceptable (para seguridad limitada) o en un nivel aceptablemente bajo (para seguridad razonable). En estas circunstancias no son necesarios procedimientos adicionales. Sin embargo, en un encargo de seguridad razonable, se requiere que el profesional considere la necesidad de diseñar y ejecutar procedimientos sustantivos para las revelaciones que, a juicio del profesional, sean materiales. Véase también la **Parte G** – *Responder a los riesgos de incorrección material*, párrafos 460 y 461.

NIAS 5000 Párrafos A285-A287

NIAS 5000 Párrafo 140R

439. El profesional evalúa los riesgos de incorrección material en un espectro de riesgos basado en la probabilidad de que ocurran y la magnitud de la incorrección si ocurriera. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material en el espectro, más convincente será la evidencia que el profesional deberá obtener para abordar dicho riesgo. La NIAS 5000 establece, en principio, los requerimientos del profesional e incluye documentación para su aplicación. La NIAS 5000 no requiere pasos separados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material y tampoco es prescriptiva sobre cómo un profesional pone en práctica conceptos, tales como el espectro de riesgo, la combinación de probabilidad y magnitud, y la evaluación dada a un riesgo.

NIAS 5000 Párrafos 122L/R, A404-A418R

440. Al evaluar la probabilidad de que ocurra una incorrección material, el profesional puede considerar:

- Experiencia pasada con la entidad, incluidas las incorrecciones identificadas en el pasado y cómo la administración y los responsables del gobierno de la entidad las abordaron, el desempeño histórico y cualquier problema o error conocido.
- Comprensión actual de la naturaleza, el alcance y el momento de los hechos o condiciones relacionados con la susceptibilidad de las revelaciones a incorrecciones y expectativas sobre el momento o la frecuencia de su ocurrencia.
- Proceso de evaluación de riesgos de la entidad.
- Condiciones económicas, cambios regulatorios y tendencias del mercado que podrían afectar la probabilidad de incorrecciones.

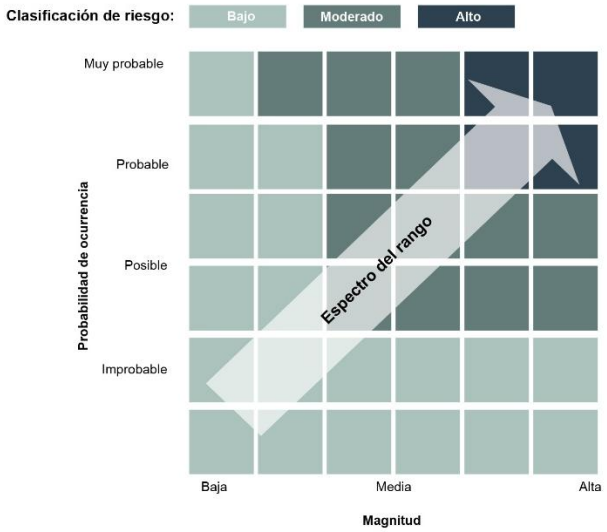
441. Al evaluar la magnitud de una incorrección, si ocurriera, el profesional puede considerar:

- El impacto potencial en la información de sostenibilidad y la importancia de esa revelación para los usuarios previstos, incluyendo factores cuantitativos y cualitativos.
- Umbrales de materialidad para evaluar la importancia de posibles incorrecciones.
- Factores cualitativos como la naturaleza de las revelaciones, la susceptibilidad al fraude y el potencial de efectos generalizados en la información de sostenibilidad.

442. Algunas incorrecciones tienen probabilidad de ocurrir, pero si ocurrieran, el impacto en la información de sostenibilidad sería bajo. Algunas incorrecciones rara vez ocurren, pero si ocurren, la magnitud del impacto en la información de sostenibilidad podría ser alta.

443. Al evaluar el riesgo de incorrección material, el profesional considera la probabilidad y la magnitud en conjunto. Cuanto mayor sea la combinación de probabilidad y magnitud, mayor será la evaluación del riesgo; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la evaluación del riesgo. Esto permitirá al profesional pensar en los riesgos de incorrección material en términos del espectro de riesgo, como se ilustra en el diagrama siguiente (el diagrama pretende ser un ejemplo y no es determinante).

Diagrama F.5 – Espectro del riesgo



444. Para que un riesgo se evalúe como superior en el espectro de riesgo, no significa que, tanto la magnitud como la probabilidad deban evaluarse como altas. Más bien, es la intersección de la magnitud y la probabilidad de la incorrección material en el espectro del riesgo lo que determinará si el riesgo evaluado es mayor o menor en el espectro del riesgo. Una evaluación de riesgo más alta puede surgir de diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud. Por ejemplo, una evaluación de riesgo más alta podría resultar de una probabilidad menor, pero de una magnitud muy alta. Sin embargo, un riesgo con una probabilidad alta, pero de una magnitud baja, si ocurriera, no es probable que se valore como de mayor riesgo en el espectro de riesgos.

445. Algunos riesgos están siempre en el extremo superior del espectro de riesgo. Esto se debe a que, si ocurrieran, la magnitud sería muy alta. Por ejemplo, la NIAS 5000, párrafo 123R, requiere que el profesional, en un encargo de seguridad razonable, trate el riesgo de que la administración eluda los controles como un riesgo de incorrección material debido a fraude y, por lo tanto, un riesgo de incorrección material en el extremo superior del espectro.

¿Cómo la identificación y evaluación por parte del profesional de los riesgos de incorrección material ayuda al diseño y ejecución de procedimientos en respuesta a esos riesgos?

446. Entender dónde se ubica un riesgo en el espectro de riesgos permite al profesional diseñar procedimientos adicionales para abordar el riesgo y ayuda a centrar los procedimientos adicionales en las revelaciones o aseveraciones en las que los riesgos son mayores.

447. Los riesgos evaluados de incorrección material también influyen en la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos adicionales que debe seguir el profesional para obtener evidencia suficiente y adecuada. Por ejemplo, un riesgo evaluado más alto puede dar lugar a que el profesional realice tipos de procedimientos que brinden evidencia de mayor calidad o realice más procedimientos o procedimientos diferentes para obtener evidencia de diferentes fuentes o pruebe más partidas o visite más lugares. Los procedimientos adicionales que realiza el profesional en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y oportunidad, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. Véase la **Parte G** – *Responder a los riesgos de incorrección material*.

G. RESPUESTAS A LOS RIESGOS EVALUADOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Cuestiones abordadas en esta Parte:

- Consideraciones generales al responder a los riesgos de incorrección material.
- Respuestas generales.
- Procedimientos en respuesta a riesgos de incorrección material en las revelaciones (seguridad limitada) o a nivel de las aseveraciones de las revelaciones (seguridad razonable).
- Revisión de la evaluación de riesgos en un encargo de seguridad razonable o determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada.

Consideraciones generales al responder a los riesgos de incorrección material

448. Tanto en encargos de seguridad limitada como de seguridad razonable, el profesional busca obtener evidencia con suficiente fuerza persuasiva en conjunto para responder a los riesgos de incorrección material. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos realizados son limitados en comparación con los necesarios en un encargo de seguridad razonable; no obstante, están planificados para obtener un nivel de seguridad que sea significativo. En algunos casos, la naturaleza de los procedimientos puede ser similar para seguridad limitada y razonable, pero el alcance puede diferir entre seguridad limitada y razonable, así como entre la gama de encargos de seguridad limitada.

449. El profesional busca obtener evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo del encargo a un nivel aceptable (para un encargo de seguridad limitada) o a un nivel aceptablemente bajo (para un encargo de seguridad razonable) en las circunstancias del encargo. Las decisiones relativas a los procedimientos adecuados para responder a los riesgos de incorrección material requieren juicio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza de los riesgos evaluados. Por ejemplo:

    - Los riesgos de incorrección material pueden ser generalizados o estar relacionados con las revelaciones (o grupo de revelaciones) o una aseveración o grupo de aseveraciones (para un encargo de seguridad razonable) en particular. Si los riesgos de incorrección material son generalizados en la información de sostenibilidad, el profesional diseñará y llevará a cabo respuestas generales (ver a continuación). Si los riesgos de incorrección material están en las revelaciones o aseveración, el profesional diseñará y aplicará procedimientos adicionales que respondan a los riesgos de incorrección material en esa revelación o aseveraciones. La **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos* aborda la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material.

    - Otros procedimientos incluyen pruebas de controles o procedimientos sustantivos (procedimientos analíticos o pruebas de detalle). El profesional puede diseñar y aplicar diferentes tipos de procedimientos según las circunstancias. Por ejemplo, si el profesional determina que los controles están diseñados efectivamente y se han implementado, el profesional puede optar por obtener evidencia mediante pruebas de su efectividad operativa.

450. La naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos adicionales para responder a los riesgos de incorrección material se determinarán mediante:

- El enfoque del profesional para planificar y realizar los procedimientos, incluido el entendimiento de cómo la entidad desagrega o agrega la información sobre sostenibilidad para reporte, y si el profesional decide agregar la información de sostenibilidad de otra manera (véase la **Parte E** – *Planificación*);

NIAS 5000 Párrafos A284-A287

- Los riesgos evaluados de incorrección material, incluidas las razones para la evaluación dada a los riesgos de incorrección material (véase el párrafo A425 de la NIAS 5000 para ejemplos de razones para la evaluación dada a un riesgo de incorrección material);
- Si el profesional tiene la intención de obtener evidencia sobre la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de otros procedimientos;
- Si es necesario utilizar el trabajo de otros (por ejemplo, expertos del profesional, profesionales de los componentes u otros profesionales) para obtener evidencia de o perteneciente a los componentes del grupo o de la cadena de valor; (ver la **Parte D** – *Encargos de aseguramiento de sostenibilidad de grupos, cadena de valor y utilización del trabajo de otros*) y
- La capacidad de persuasión de la evidencia que se van a obtener. Es posible que se necesite evidencia más persuasiva, en ciertas circunstancias, para proporcionar la base para una conclusión sobre la información de sostenibilidad. Por ejemplo, cuando el riesgo de una incorrección material es mayor en el espectro de riesgos, puede ser adecuado realizar procedimientos más amplios o más específicos, u obtener evidencia corroborativa de varias fuentes independientes.

Respuestas generales

¿Cuándo lleva a cabo el profesional respuestas generales?

451. Después de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, el profesional diseña y ejecuta procedimientos adicionales para responder a esos riesgos. En algunos casos, el profesional puede identificar circunstancias en las que se necesitan respuestas generales para abordar los riesgos de incorrección material. Esas circunstancias incluyen:

NIAS 5000 Párrafos 128L/R

- Las deficiencias de control en el ambiente de control, que debilitan los otros componentes del sistema de control interno;
- Fraude o indicio de fraude o incumplimiento o indicio de incumplimiento con leyes o regulaciones; o
- Los riesgos de incorrección material identificados están presentes en toda la información sobre sostenibilidad.

Ejemplo: posible riesgos generalizados de incorrección material

- El entorno de control proporciona una fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. El entorno de control puede no previene, detecta y corrige directamente las incorrecciones. Sin embargo, puede influir en la eficacia de los controles en los otros componentes del sistema de control interno. El profesional ejerciente puede identificar deficiencias en el entorno de control de la entidad de tal manera que ese entorno de control no sirva como base para los demás componentes del control interno. En este caso, el profesional ejerciente puede asumir que esas deficiencias plantean interrogantes sobre si otros aspectos del sistema de control interno están diseñados o funcionan eficazmente. Por lo tanto, puede existir la posibilidad de que se produzcan incorrecciones materiales en múltiples información a revelar o afirmaciones.
- El profesional ejerciente puede identificar:
  - Incentivos para incorrecciones intencionales de la información de sostenibilidad; por ejemplo, aquellos que están directamente involucrados o tienen la oportunidad de influir en el proceso de presentación de informes pueden tener una parte importante de su compensación contingente al logro de objetivos agresivos o al cumplimiento de las leyes y regulaciones que tienen un efecto directo en la información de sostenibilidad.
  - Incorrecciones en la información de sostenibilidad que exceden lo esperado con base en la valoración de los riesgos.

¿Qué incluyen las respuestas generales?

452. El diseño y ejecución de respuestas generales puede incluir:

- Asignar y supervisar al personal, considerando el conocimiento, la habilidad y la capacidad de las personas a las que se les asignarán responsabilidades importantes del encargo, y los procedimientos de evaluación de riesgos del profesional. Por ejemplo, el profesional puede asignar personal con la experiencia pertinente al encargo si se identifica fraude o indicio de fraude que involucre a la administración.
- Realizar más procedimientos al cierre del periodo en lugar de en una fecha intermedia.
- Obtener evidencia más exhaustiva de procedimientos distintos a las pruebas de control o, de lo contrario, aumentar el tamaño de las muestras y la extensión de los procedimientos, tal como el número de centros donde se realizan.
- Realizar pruebas sustantivas adicionales o aumentar el tamaño de las muestras para obtener evidencia suficiente.
- Introducir un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y la extensión de los procedimientos.

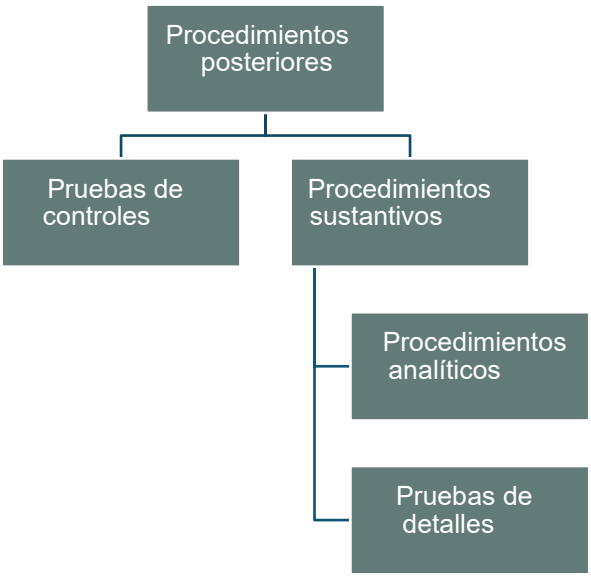
Procedimientos en respuesta a riesgos de incorrección material a nivel de las revelaciones (seguridad limitada) o a nivel de las aseveraciones de las revelaciones (seguridad razonable)

¿Qué tiene en cuenta el profesional al diseñar procedimientos adicionales?

NIAS 5000 Párrafos 126L/R

453. Los profesionales deben implementar procedimientos adicionales que respondan a los riesgos evaluados de incorrección material. Procedimientos adicionales que incluyen pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

454. La naturaleza, oportunidad y extensión planificados de los procedimientos adicionales son una cuestión de juicio profesional. El párrafo A423 de la NIAS 5000 describe consideraciones que informan al profesional al diseñar la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos adicionales. El párrafo A424 de la NIAS 5000 proporciona ejemplos de diferencias entre los procedimientos adicionales del profesional para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada sobre la información de sostenibilidad.



455. Otras consideraciones que el profesional debe tener en cuenta al diseñar procedimientos adicionales incluyen:

- Dónde se ubica el riesgo evaluado de incorrección material en el espectro de riesgo. Esto afecta la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos que realiza el profesional.
- La naturaleza de las revelaciones relacionadas. Los riesgos relacionados con la información cualitativa pueden requerir una diferente naturaleza de procedimientos a la de la información cuantitativa. Por ejemplo, la obtención de evidencia en respuesta a riesgos de incorrección material relacionados con las revelaciones cualitativas puede involucrar investigación, inspección de documentos y observación de actividades. Respecto a las revelaciones cuantitativas, además de la indagación, la inspección y la observación, el profesional puede obtener evidencia realizando procedimientos analíticos o pruebas de detalles tales como el rastreo de importes hasta los documentos fuente. Además, si las revelaciones o las aseveraciones son complejas o subjetivas, el profesional puede decidir involucrar a expertos.

- Si el profesional obtendrá evidencia de la efectividad operativa de los controles. El profesional puede decidir comprobar la efectividad operativa de los controles y, por lo tanto, reducir la extensión de los procedimientos sustantivos que necesitaría para obtener evidencia suficiente y adecuada. Esta decisión se basa, en gran medida, en la decisión del profesional sobre cómo obtener la evidencia de manera más efectiva y eficiente. Sin embargo, en un encargo de seguridad razonable, el profesional debe probar la efectividad operativa de los controles que abordan riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no brindan evidencia suficiente y adecuada.

NIAS 5000
Párrafo 119R(a)(i)

- Cuándo realizar los procedimientos. Algunos procedimientos pueden llevarse a cabo en varias etapas a lo largo del encargo, en lugar de esperar hasta el final del periodo del informe. Si se realizan procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, la NIAS 5000 requiere que el profesional realice procedimientos adicionales para permitirle extender las conclusiones de esos procedimientos sustantivos por el periodo restante.

NIAS 5000
Párrafo 142

¿Por qué un profesional debería probar la efectividad operativa de los controles?

456. Los profesionales realizan pruebas de controles cuando planean obtener evidencia sobre su efectividad operativa para determinar la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos. Esto puede estar determinado por varios factores:

- Evaluación del riesgo: al realizar procedimientos de evaluación del riesgo, si el profesional determina que los controles están diseñados efectivamente y se han implementado, el profesional puede optar por probar la efectividad operativa de estos controles. Es más probable que esto sea así en un encargo de seguridad razonable porque la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material en las revelaciones en un encargo de seguridad limitada es menos extensa que en un encargo de seguridad razonable (ver **Parte F** – *Identificación y evaluación de riesgos* y NIAS 5000, párrafo A406L)

- El ambiente de control de la entidad: entender el ambiente de control de la entidad ayuda a los profesionales a determinar si es probable que los controles estén diseñados y funcionando efectivamente. Si la entidad cuenta con un ambiente de control sólido, los profesionales podrían estar más inclinados a evaluar la efectividad operativa de los controles.

- Experiencia previa: los profesionales pueden decidir probar la efectividad operativa de los controles si tienen experiencia previa con la entidad y han encontrado que sus controles son eficaces en el pasado.

- Cambios en controles: si ha habido cambios significativos en los controles internos de la entidad desde el último encargo, los profesionales pueden considerar probar la efectividad operativa de los controles nuevos o modificados para obtener evidencia de que están funcionando como se esperaba.

- Consideraciones de efectividad: probar la efectividad operativa de los controles puede ser más eficiente que realizar pruebas exhaustivas de detalle. Esto aplica tanto a los encargos de seguridad limitada como a los de seguridad razonable; sin embargo, puede ser menos común en los encargos de seguridad limitada.

- Requerimientos regulatorios: la ley o regulación puede requerir que los profesionales prueben la efectividad operativa de los controles, dependiendo de la naturaleza de la entidad y la información de sostenibilidad.

Ejemplos: Controles que podrían probarse en un encargo de aseguramiento de sostenibilidad

Al realizar un encargo de aseguramiento sobre información de sostenibilidad, los profesionales pueden probar diversos controles relacionados con la exactitud y totalidad de la información de sostenibilidad presentada. Esos controles pueden incluir:

- Controles de recopilación y registro de datos:
  - Procedimientos estandarizados de recopilación de datos: procedimientos estandarizados para recopilar los datos en diferentes departamentos o ubicaciones.
  - Sistemas automatizados de captura de datos: sistemas automatizados utilizados para la captura de datos, tal como medidores de energía o sistemas de monitoreo de emisiones.
  - Controles de entrada manual de datos: controles que previenen o detectan errores en la entrada manual de datos, tal como las comprobaciones de validación.
- Controles de procesamiento y cálculo de datos:
  - Metodologías de cálculo: metodologías utilizadas para calcular las métricas de sostenibilidad, de modo que sean coherentes con los estándares y directrices de la industria.
  - Controles de software: herramientas de software utilizadas para el procesamiento y los cálculos de datos, incluyendo las comprobaciones de validación integradas.
- Controles de consolidación de datos y generación de informes:
  - Procedimientos de conciliación: procedimientos establecidos para conciliar los datos de sostenibilidad con otros registros internos, tal como datos financieros o registros operativos.
  - Procesos de revisión y aprobación: la información y el reporte de sostenibilidad son revisados y aprobados por el personal correspondiente antes de su finalización y publicación.

457. Si el profesional decide probar la efectividad operativa de los controles, el profesional también debe obtener un entendimiento de las aplicaciones de TI y otros aspectos del ambiente de TI de la entidad que están sujetos a riesgos que surgen del uso de TI (para encargos de seguridad razonable) y los controles generales de TI de la entidad que abordan los riesgos que surgen del uso de TI relacionados con los controles identificados para probar (para encargos de seguridad razonable y limitada).

NIAS 5000 Párrafos 119R(b)-(c), 120L(b)

¿Cuándo lleva a cabo el profesional procedimientos sustantivos?

458. El profesional diseña y ejecuta procedimientos adicionales para obtener evidencia suficiente y adecuada que sirva de base para su conclusión de seguridad limitada o razonable, según corresponda. En la medida en que el profesional no tenga previsto comprobar la efectividad operativa de los controles identificados, la evidencia se obtendrá mediante procedimientos sustantivos. Los párrafos 139R-142 de la NIAS 5000 también incluyen requerimientos para los procedimientos sustantivos en determinadas circunstancias.

459. En un encargo de seguridad razonable, se requiere que los profesionales realicen procedimientos sustantivos que respondan a cada riesgo cuya evaluación se encuentre cerca del extremo superior del espectro de riesgo. La determinación de qué riesgos están cerca del extremo superior del espectro se basa en la evaluación de la probabilidad de que ocurra el riesgo y la magnitud de la incorrección si ocurriera. Véase también la **Parte F** – *Identificación y evaluación del riesgo.*

NIAS 5000 Párrafo 139R

460. En un encargo de seguridad razonable, independientemente de los riesgos evaluados de incorrección material, los profesionales también deben considerar si es necesario diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para las revelaciones que, a juicio del profesional, son materiales. La consideración de la necesidad de diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para estas revelaciones refleja que:

NIAS 5000 Párrafo 140R

- La evaluación del profesional de los riesgos de incorrección material se basa en juicios de valor.
- El control interno tiene limitaciones inherentes, incluyendo la posibilidad de que la administración eluda su control. Por lo tanto, por ejemplo, el profesional podría determinar que las pruebas de la efectividad operativa de los controles podrían necesitar complementarse con pruebas limitadas de detalle.

461. El entendimiento del profesional sobre el proceso de la entidad para identificar la información de sostenibilidad que debe presentarse puede indicar que ciertas revelaciones incluyen información que probablemente sea de particular importancia para los usuarios previstos (véase también la NIAS 5000 párrafos A285 a A287 respecto de la agrupación de las revelaciones para fines de planificar y ejecutar el trabajo). Por lo tanto, incluso en el caso de revelaciones en las que el riesgo de incorrección material evaluado por el profesional está en un nivel aceptablemente bajo, el párrafo 140R de la NIAS 5000 requiere que el profesional considere realizar procedimientos sustantivos para esas revelaciones. La decisión y el alcance de estos procedimientos son una cuestión de juicio profesional. Los profesionales no necesitan realizar procedimientos sustantivos para todas las revelaciones, sino más bien centrarse en las revelaciones, o en la información dentro de esas revelaciones, que se espera que sean de particular importancia para los usuarios previstos.

NIAS 5000 Apartado A440R

¿Cuándo podría el profesional realizar procedimientos analíticos?

462. Para responder a los riesgos evaluados de incorrección material, los procedimientos analíticos son un tipo de procedimiento sustantivo que el profesional puede decidir utilizar solo o con otros procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar sus conclusiones sobre la información de sostenibilidad. Los procedimientos analíticos también pueden utilizarse como procedimientos de evaluación de riesgos para ayudar a identificar inconsistencias, hechos o condiciones inusuales y montos, proporciones y tendencias que indiquen asuntos que puedan tener implicaciones para el encargo.

NIAS 5000 Párrafo A42

463. Si la relación entre los diferentes aspectos de la información de sostenibilidad es predecible, los procedimientos analíticos pueden:

- Proporcionar evidencia sustancial de manera eficiente, especialmente cuando las relaciones y las tendencias son sólidas y predecibles. Por ejemplo, si el profesional puede predecir con confianza el uso de los servicios públicos con base en los niveles de producción, esto puede servir como evidencia sustancial de la precisión del uso de los servicios públicos reportado.
- Proporcionar evidencia corroborativa para apoyar las conclusiones obtenidas de otros procedimientos.

Ejemplos: Procedimientos analíticos

- Análisis de tendencias: revisión de datos históricos para identificar tendencias y patrones en métricas de sostenibilidad, tal como el consumo de energía, las emisiones de gases de efecto invernadero, el uso del agua y la generación de residuos. Esto ayuda a evaluar si los datos informados son consistentes con el desempeño pasado.
- Análisis de ratios: calcular y analizar ratios como la intensidad energética (consumo de energía por unidad de producción) o la intensidad de carbono (emisiones por unidad de ingresos) para evaluar la idoneidad de la información relacionada.
- Punto de referencia: comparar el desempeño de sostenibilidad de la empresa con los estándares de la industria, empresas pares o mejores prácticas para identificar cualquier inconsistencia inesperada.
- Análisis de variaciones: investigar variaciones significativas entre los datos de sostenibilidad reportados y los valores esperados según el desempeño histórico, los presupuestos o las previsiones. Esto ayuda a identificar posibles errores o áreas que requieren más investigación.
- Análisis de correlación: examinar las relaciones entre diferentes métricas de sostenibilidad y otros datos financieros u operativos para identificar patrones inusuales o inconsistencias, por ejemplo, correlacionar los niveles de producción con el consumo de energía para evaluar si los datos informados son razonables.

464. La diferencia entre realizar procedimientos analíticos en un encargo de seguridad limitada en comparación con un encargo de seguridad razonable está relacionada con el nivel de precisión del procedimiento analítico y la respuesta del profesional si el procedimiento analítico identifica fluctuaciones o relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o difieren significativamente del resultado esperado.

465. En un encargo de seguridad razonable, el profesional debe desarrollar una expectativa sobre las cantidades o ratios registrados que sea lo suficientemente precisa como para identificar posibles incorrecciones materiales a nivel de las aseveraciones. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos pueden diseñarse para respaldar las expectativas sobre la dirección de las tendencias, relaciones y ratios, en lugar de con el nivel de precisión requerido en un encargo de seguridad razonable para identificar posibles incorrecciones materiales, ya que el profesional identifica y evalúa los riesgos de incorrección material a nivel de las revelaciones, no a nivel de las aseveraciones.

466. Independientemente de si el encargo es de seguridad limitada o de seguridad razonable, el profesional debe investigar las fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran significativamente del resultado esperado, consultando a la administración acerca de las diferencias. En un encargo de seguridad limitada, el profesional debe considerar las respuestas de la administración para determinar si se requieren procedimientos adicionales. En un encargo de seguridad razonable, el profesional debe obtener evidencia adicional relevante para las respuestas de la administración y realizar procedimientos adicionales según sea necesario bajo las circunstancias.

NIAS 5000
Párrafo 144L/R

Ejemplo: Procedimiento analítico en un encargo de seguridad limitada

El profesional ha decidido realizar un procedimiento analítico relacionado con los datos de consumo de agua informados para el periodo actual. Con base en datos históricos, el profesional determina que el consumo de agua de la entidad está estrechamente relacionado con los volúmenes de producción. Por lo tanto, el profesional puede desarrollar una expectativa lo suficientemente precisa como para identificar una posible incorrección material a nivel de la revelación relacionada con el consumo de agua.

Al realizar el procedimiento analítico, el profesional identifica que el consumo de agua en el periodo actual es significativamente menor de lo esperado. El profesional pregunta a la administración por qué ha disminuido el consumo de agua a pesar de que los volúmenes de producción se han mantenido constantes. La administración informa al profesional que durante el mantenimiento regular de sus equipos de agua se identificaron y repararon fugas y se instalaron accesorios de bajo caudal.

El profesional, tras considerar la respuesta de la administración, puede determinar que se requieren procedimientos adicionales y puede inspeccionar las facturas relacionadas con la instalación, las reparaciones y el mantenimiento de los equipos de agua.

Ejemplo: Procedimiento analítico en un encargo de seguridad razonable

El profesional ha decidido realizar un procedimiento analítico relacionado con los datos de consumo de agua informados para el periodo actual. Con base en datos históricos, el profesional determina que el consumo de agua de la entidad está estrechamente relacionado con los volúmenes de producción. Por lo tanto, el profesional puede desarrollar una expectativa lo suficientemente precisa como para identificar una posible incorrección material en la totalidad y exactitud de la revelación relacionada con el consumo de agua.

Al realizar el procedimiento analítico, el profesional identifica que el consumo de agua en el periodo actual es significativamente menor de lo esperado. El profesional está preocupado porque el consumo de agua se registre de forma incompleta o inexacta. El profesional pregunta a la administración por qué ha disminuido el consumo de agua a pesar de que los volúmenes de producción se han mantenido constantes. La administración informa al profesional que durante el mantenimiento regular de sus equipos de agua se identificaron y repararon fugas y se instalaron accesorios de bajo caudal.

El profesional deberá obtener evidencia adicional sobre la respuesta de la dirección. Por ejemplo, el profesional puede revisar las facturas relacionadas con la instalación, las reparaciones y el mantenimiento de los equipos que utilizan agua. Además, puede determinar que es necesario revisar las facturas del servicio de agua para comprobar que el consumo de agua se registra de forma completa y exacta.

¿Cuáles son algunas consideraciones respecto a la naturaleza de las pruebas de detalle?

467. Además de los procedimientos analíticos, los procedimientos sustantivos pueden incluir pruebas de detalle. La NIAS 5000 no requiere específicamente que el profesional realice pruebas de detalles; sin embargo, el profesional puede realizar pruebas de detalles cuando no obtiene evidencia de las pruebas de la efectividad operativa de los controles y procedimientos analíticos, particularmente cuando el profesional planeaba obtener evidencia de las pruebas de los controles y:

- Los controles no operan efectivamente; o
- En un encargo de seguridad razonable, debido a que existen limitaciones inherentes al control interno, incluida la posibilidad de que la administración eluda los controles, las pruebas de la efectividad operativa de los controles pueden complementarse con pruebas de detalle.

Ejemplos: Pruebas de detalle

Las pruebas sustantivas de detalle son procedimientos que se centran en la obtención de evidencia sobre las partidas y asuntos incluidos en o subyacentes a la información de sostenibilidad, incluyendo, según corresponda, la identificación, captura, registro, procesamiento, extracción, cotejo o resumen de información sobre partidas o asuntos (es decir, a nivel de las revelaciones en un encargo de aseguramiento limitado o a nivel de las aseveraciones de las revelaciones en un encargo de aseguramiento razonable). Algunos ejemplos de pruebas sustantivas de detalle que podrían realizarse durante un encargo de aseguramiento de sostenibilidad pueden incluir:

Inspección y observación:

- Examinar facturas de servicios públicos, facturas y otros documentos fuente para verificar las cifras informadas de consumo de energía, uso de agua y eliminación de desechos.
- Examinar las órdenes de compra y los recibos de materiales y suministros para confirmar las cantidades y los tipos de materiales informados en las métricas de sostenibilidad.
- Realizar visitas a las instalaciones para observar los procesos y prácticas relacionados con la sostenibilidad, como la segregación de residuos, el reciclaje y las medidas de eficiencia energética.
- Realizar recuentos físicos del inventario, tal como materias primas, productos terminados o materiales de desecho, para verificar las cantidades informadas.
- Examinar los registros generales y otros registros internos, tal como los registros de mantenimiento de equipos de eficiencia energética o los registros de eliminación de residuos, para corroborar los datos informados.

Recálculo y reevaluación:

- Recálculo de las emisiones de gases de efecto invernadero basándose en datos de actividad (por ejemplo, consumo de combustible) y factores de emisión para verificar la exactitud de las emisiones informadas.
- Realizar nuevamente cálculos de métricas de eficiencia energética, como la intensidad energética (consumo de energía por unidad de producción), para verificar la exactitud.

Confirmación con terceros:

- Enviar solicitudes de confirmación a los proveedores para verificar las cantidades y los tipos de materiales suministrados, especialmente aquellos con implicaciones para la sostenibilidad (por ejemplo, contenido reciclado, materiales de origen sostenible).
- Confirmar los datos de consumo de energía y agua con los proveedores de servicios públicos para verificar la exactitud de las cifras de consumo informadas.

Revisión de la documentación de respaldo:

- Revisar la documentación de respaldo, tal como las certificaciones, para verificar la exactitud de los logros e iniciativas de sostenibilidad informados.

Conciliación de datos:

- Conciliar los datos de sostenibilidad con los datos financieros, tal como la conciliación de los costos de energía informados con los registros financieros de los gastos de servicios públicos.
- Conciliar los datos de sostenibilidad con los datos operativos, tal como los volúmenes de producción o los registros de transporte, para garantizar la consistencia y exactitud.

¿Cuál es la diferencia entre información prospectiva y estimaciones?

468. Las diferencias clave entre la información prospectiva y las estimaciones son:

- La información prospectiva se refiere a hechos y condiciones pronosticados o proyectados (hipotéticos). Las estimaciones suelen estar relacionadas con hechos o condiciones actuales o pasados, pero, al igual que la información prospectiva, pueden presentar cierto grado de incertidumbre debido a limitaciones inherentes a la medición o evaluación de los factores subyacentes, o porque la estimación depende de la previsión del resultado de uno o más hechos o condiciones.
- La información prospectiva se basa en predicciones y supuestos sobre el futuro, que pueden fundamentarse en hechos que se consideran más probables o en hechos o condiciones hipotéticos. Las estimaciones se basan en datos históricos, condiciones actuales y supuestos razonables.
- La información prospectiva generalmente implica un mayor grado de incertidumbre en comparación con las estimaciones, ya que se refiere a hechos futuros inherentemente impredecibles. Cuanto más lejano sea el futuro al que se refiere la información prospectiva, mayor será el grado de incertidumbre asociado a su medición o evaluación.

Estimaciones

469. Las estimaciones son aproximaciones del valor de una partida cuando no existen métodos precisos de medición. Se utilizan a menudo en la información de sostenibilidad para contabilizar partidas cuyos importes exactos no pueden determinarse. Las estimaciones se basan en datos históricos, las condiciones actuales y el juicio de la administración. Implican cierto nivel de incertidumbre, pero generalmente se basan en datos más inmediatos y observables en comparación con la información prospectiva.

Ejemplos: Estimaciones

Ambiental:

- Emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI): estimación de la huella de carbono total, incluido el Alcance 1 (emisiones directas), el Alcance 2 (emisiones indirectas de la electricidad comprada) y el Alcance 3 (otras emisiones indirectas como las de la cadena de suministro y el uso del producto).
- Consumo de energía: estimación del consumo total de energía en diferentes instalaciones, incluyendo electricidad, gas natural y otras fuentes de combustible.
- Uso de agua: estimación del volumen total de agua consumida, incluyendo las extracciones de diferentes fuentes y el agua utilizada en los procesos de producción.
- Generación de residuos: estimación de la cantidad total de residuos generados, incluyendo residuos peligrosos y no peligrosos, y la proporción que se recicla o se envía al vertedero.

Social:

- Rotación de personal: estimación de la tasa anual de rotación de personal, incluyendo las bajas voluntarias e involuntarias.
- Seguridad del lugar de trabajo: estimación del número total de lesiones o incidentes laborales, incluyendo las tasas de frecuencia de tiempos perdidos por lesiones y las tasas totales de incidentes registrables.
- Capacitación y desarrollo: estimación del promedio de horas de capacitación por empleado o la inversión total en programas de capacitación y desarrollo de empleados.
- Impacto comunitario: estimación del impacto económico de los programas de inversión comunitaria, tal como donaciones, patrocinios y horas de voluntariado.

Gobernanza:

- Costos de cumplimiento: estimación de los costos asociados con el cumplimiento de la normativa ambiental, la legislación laboral y otros requerimientos legales.
- Evaluación de riesgos: estimación del impacto financiero potencial de los riesgos ESG identificados, tal como el cambio climático, las relaciones con la comunidad o el cumplimiento normativo.
- Infracciones éticas: estimación del número de infracciones éticas o incidentes de incumplimiento del código de conducta de la organización denunciados.

Producto y cadena de suministro:

- Abastecimiento sostenible: estimación del porcentaje de materias primas o productos procedentes de proveedores sostenibles certificados.
- Impacto del ciclo de vida del producto: estimación del impacto ambiental de los productos a lo largo de su ciclo de vida, incluyendo la producción, el uso y la eliminación.
- Auditorías de proveedores: estimación del número de auditorías de proveedores realizadas para garantizar el cumplimiento de las normas de sostenibilidad y el porcentaje de proveedores que cumplen con esas normas.

Información prospectiva

470. La información prospectiva se refiere a pronósticos (basados en supuestos con la mejor estimación), proyecciones (basados en supuestos hipotéticos), escenarios (una combinación de pronóstico y proyecciones), objetivos (objetivos que se pretenden alcanzar en el futuro) o compromisos (obligaciones a cumplir en el futuro). Puede estar relacionada con el desempeño de sostenibilidad de una organización y servir de fundamento para medir el progreso a lo largo del tiempo y responsabilizar a la organización por sus compromisos de sostenibilidad. La información prospectiva es inherentemente incierta e implica un alto grado de juicios supuestos sobre condiciones y hechos futuros que podrían o no ocurrir.

Ejemplos: Información prospectiva

Objetivos ambientales:

- Reducción de emisiones de carbono: objetivos para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en un porcentaje determinado para un año específico.
- Uso de energías renovables: objetivos para el porcentaje del consumo energético que provendrá de energías renovables para una fecha futura.
- Reducción de residuos: objetivos para reducir la generación de residuos o aumentar las tasas de reciclaje durante un período específico.
- Uso de agua: objetivos para reducir el consumo de agua o mejorar su eficiencia.

Objetivos sociales:

- Diversidad e inclusión: objetivos para aumentar la representación de grupos subrepresentados en la plantilla o en puestos directivos para un año determinado.
- Participación comunitaria: compromisos de inversión en proyectos de desarrollo comunitario o de aumento de las horas de voluntariado.
- Bienestar de los empleados: objetivos relacionados con la mejora de la salud y la seguridad de los empleados, como la reducción de accidentes laborales o la mejora del apoyo a la salud mental.

Compromisos de gobernanza:

- Prácticas éticas: compromisos futuros para mejorar las normas de ética, tal como la implementación de medidas anticorrupción más rigurosas.
- Transparencia e informes: planes para aumentar la frecuencia y el detalle de los informes de sostenibilidad o para obtener ciertas certificaciones de sostenibilidad.
- Participación de las partes interesadas: estrategias para mejorar la interacción con las partes interesadas, incluyendo accionistas, clientes y comunidades locales.

Iniciativas de productos y cadena de suministro:

- Productos sostenibles: objetivos para aumentar la proporción de productos de origen sostenible o con menor impacto ambiental.
- Investigación y desarrollo: objetivos de inversión para el desarrollo de nuevas tecnologías o procesos que mejoren el desempeño en sostenibilidad.
- Abastecimiento sostenible: compromisos de obtener materiales de proveedores sostenibles o certificados.
- Transparencia en la cadena de suministro: compromisos para mejorar la trazabilidad y la transparencia en la cadena de suministro.

¿Cuáles son las diferencias entre probar las estimaciones y la información prospectiva?

471. La información prospectiva y las estimaciones son conceptos distintos, aunque el enfoque para probarlas a menudo implica procedimientos similares. Tanto las estimaciones como la información prospectiva conllevan cierto grado de incertidumbre. Por lo tanto, la obtención de evidencia sobre ambas considera el juicio de la administración al desarrollar la estimación o la información prospectiva, incluyendo la selección y el uso por parte de la administración de métodos, supuestos y datos adecuados. Independientemente de la fuente o el grado de incertidumbre, o del alcance del juicio involucrado, el profesional debe evaluar si la administración ha aplicado apropiadamente los requerimientos de los criterios aplicables para las estimaciones y la información prospectiva.

472. Debido a las similitudes y el enfoque de las pruebas, como ya se mencionó, las estimaciones y la información prospectiva se abordan juntas en la sección "Respuesta a los riesgos de incorrecciones materiales" de la NIAS 5000. Los párrafos 146L y 146R de la NIAS 5000 abordan los procedimientos necesarios para obtener evidencia sobre estimaciones e información prospectiva, así como la distinción entre encargo de seguridad limitada y razonable.

473. Las diferencias clave entre obtener evidencia suficiente y adecuada relacionada con estimaciones o información prospectiva son:

- Estimaciones: los procedimientos pueden incluir la revisión de hechos posteriores, probar los procesos y controles utilizados para desarrollar las estimaciones, evaluar si los supuestos para desarrollar la estimación son adecuados y comparar las estimaciones con los resultados reales en períodos posteriores.
- Información prospectiva: los procedimientos pueden incluir la evaluación de la razonabilidad de los supuestos, la comparación de los pronósticos con las tendencias históricas y la consideración del posible impacto de hechos y condiciones futuras. Los profesionales también pueden revisar el historial de la entidad en la elaboración de pronósticos precisos. Al evaluar la idoneidad de los supuestos utilizados para desarrollar información prospectiva, el profesional puede considerar si los supuestos de mejor estimación no son irrazonables y, en el caso de supuestos hipotéticos, si esos supuestos son consistentes con la finalidad de la información.

Revisión de la evaluación de riesgos en un encargo de seguridad razonable o determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada

¿Por qué la NIAS 5000 tiene requerimientos separados para determinar si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada (párrafo 148L) y para revisar la evaluación de riesgos en un encargo de seguridad razonable (párrafo 147R)?

474. Debido a la naturaleza de un encargo de seguridad limitada y la conclusión de aseguramiento relacionada (es decir, nada ha llegado a la atención del profesional que le haga creer que la información contiene incorrecciones materiales), la evaluación de riesgos en las revelaciones genera una expectativa acerca de si surgirá una incorrección que no se encuentra en un nivel aceptable en las circunstancias del encargo. En respuesta al riesgo evaluado se planifican procedimientos que son de naturaleza diferente (y posiblemente en tiempo) y de menor extensión que los de un encargo de seguridad razonable. Con base en los resultados de los procedimientos planificados:

- Si el profesional no detecta nada que le haga creer que la información de sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales, no será necesario realizar procedimientos adicionales.
- Si llega a conocimiento del profesional un asunto que le haga creer que la información de sostenibilidad puede contener incorrecciones materiales (es decir, la expectativa inicial puede no ser correcta), se deben realizar procedimientos adicionales (a veces denominados "análisis profundo") hasta que el profesional concluya que no es probable que el asunto provoque que la información de sostenibilidad contenga incorrecciones materiales o determine que el asunto provoca que la información de sostenibilidad contenga incorrecciones materiales.

475. Para un encargo de seguridad razonable, la evaluación del riesgo se realiza a nivel de las aseveraciones de las revelaciones y se basa en un entendimiento más detallado que para un encargo de seguridad limitada (NIAS 5000, párrafo A406L). Por lo tanto, la expectativa sobre dónde se ubicará la evaluación en el espectro de riesgo (combinación de probabilidad y magnitud) es más precisa. Los procedimientos adicionales planificados y realizados en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material difieren en naturaleza (y posiblemente en oportunidad) y son de mayor alcance que para un encargo de seguridad limitada. Si al realizar los procedimientos adicionales el profesional se percata de algún asunto que indique que la expectativa inicial era incorrecta, entonces se necesita una nueva expectativa (es decir, una evaluación de riesgo revisada) y se realizan procedimientos adicionales según sea necesario en respuesta a esa evaluación de riesgo revisada para poder concluir que la información de sostenibilidad no contiene incorrecciones materiales (es decir, para reducir el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo para respaldar una conclusión de seguridad razonable).

476. Si el profesional identifica una incorrección material en la información de sostenibilidad después de realizar procedimientos adicionales de conformidad con el párrafo 147R(b) o 148L, el profesional considerará además la naturaleza y las circunstancias de esa incorrección y el impacto potencial en el informe de aseguramiento, de la siguiente manera:

- Considerar la naturaleza y las circunstancias de la incorrección material, es decir, si la incorrección es aislada o generalizada, y entender su impacto potencial en la información de sostenibilidad en su conjunto (véase la NIAS 5000, párrafo 155).
- Comunicar sus hallazgos a la administración de la entidad (véase la NAIS 5000, párrafo 156).
- Solicitar a la administración que corrija la incorrección identificada y evaluar su respuesta a la solicitud (véase la NIAS 5000, párrafos 156-158).
- Documentar la naturaleza de la incorrección, la evidencia que respalda la identificación de la incorrección, las conversaciones con la administración, la respuesta de la administración y el impacto en el informe de aseguramiento (véase la NIAS 5000, párrafo 161).
- Comunicar el asunto a los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, el comité de auditoría o el consejo de administración) (véase la NIAS 5000, párrafo 68).

¿Qué hace el profesional si a medida que avanza el encargo no se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para llegar a conclusiones basadas en los resultados de los procedimientos realizados?

477. Si el profesional no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para llegar a conclusiones fundamentadas en los resultados de los procedimientos realizados, podrá:

- Reevaluar el alcance y la naturaleza de los procedimientos realizados para determinar si existen procedimientos alternativos que permitan obtener la evidencia necesaria. Esto podría implicar la realización de procedimientos adicionales o la búsqueda de evidencia de diferentes fuentes.
- Comunicarse con la administración de la entidad para analizar las dificultades encontradas para obtener evidencia suficiente y adecuada. La administración podrá proporcionar información adicional o facilitar el acceso a los registros y la documentación necesarios.
- Evaluar el impacto de cualquier limitación en el encargo si el profesional sigue sin poder obtener evidencia suficiente y adecuada. Esto implica considerar la importancia de la falta de evidencia y su posible efecto en la conclusión del aseguramiento. Véase la **Parte H** – *Conclusión e informe.*
- Documentar la naturaleza de la limitación, los procedimientos realizados, las razones de la imposibilidad de obtener evidencia y su impacto en el informe de aseguramiento. Esta documentación es esencial para la transparencia y para respaldar el juicio profesional del profesional.
- Comunicar el problema a los responsables del gobierno de la entidad (véase la NIAS 5000, párrafo 68). Esta comunicación puede incluir una descripción de cualquier limitación al alcance, su posible impacto en la conclusión del aseguramiento y cualquier modificación propuesta al informe de aseguramiento.

H. CONCLUSIÓN E INFORME

Cuestiones abordadas en esta Parte:

- La responsabilidad del profesional de formular una conclusión de aseguramiento
- Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de obtenida
- Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas
- Conclusión
- La estructura y contenido del informe de aseguramiento
- Limitaciones inherentes
- Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos
- Otra información

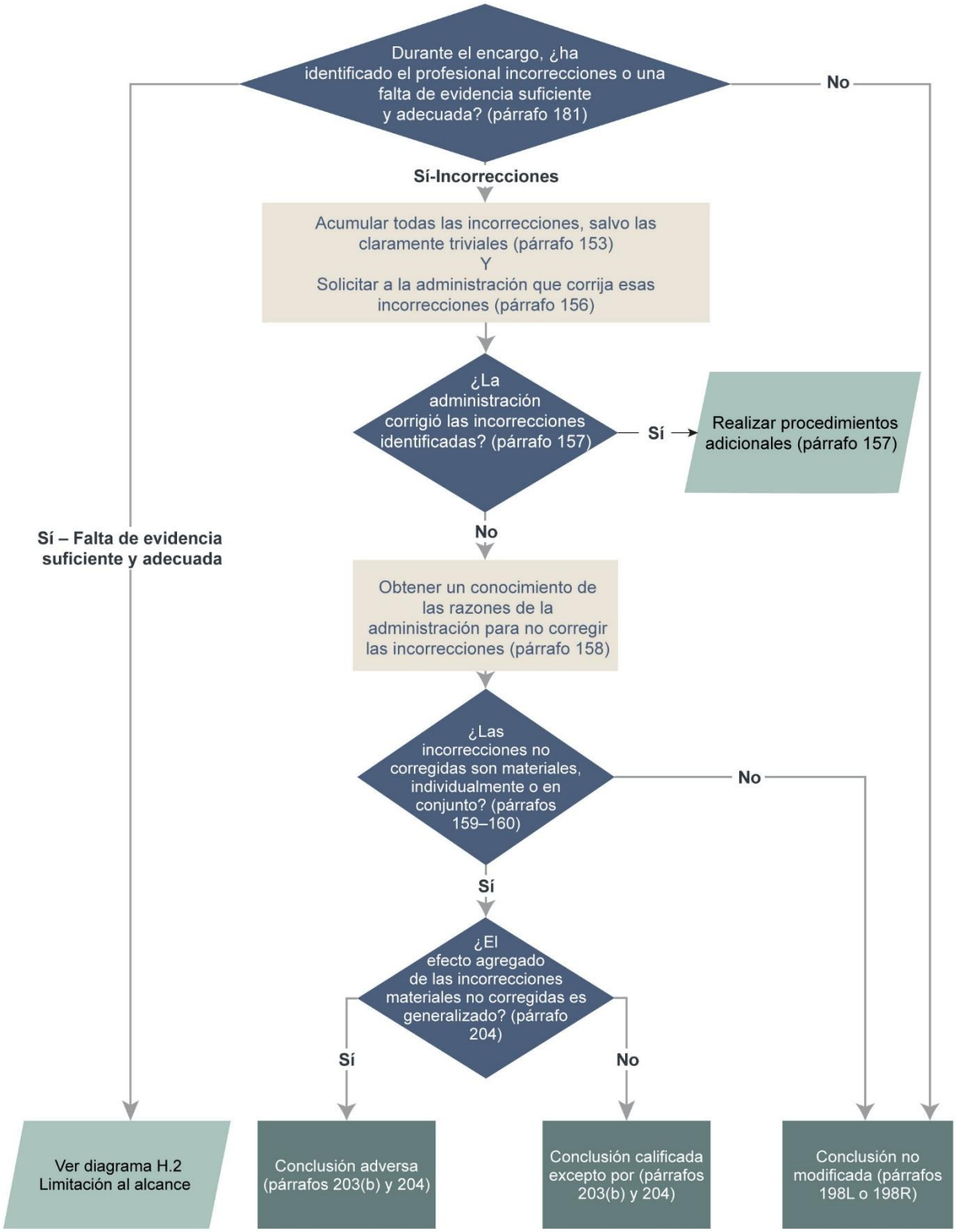
La responsabilidad del profesional de formular una conclusión de aseguramiento

478. Se requiere que el profesional llegue a una conclusión de si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Para ello, el profesional necesita evaluar si:

NIAS 5000 Párrafo 181

- Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- Cualquier incorrección no corregida es material, individualmente o en el agregado.

Diagrama H.1 – Formación de la conclusión de aseguramiento



Nota: Todas las referencias de párrafos en el diagrama corresponden a la NIAS 5000.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

479. Una vez realizados los procedimientos de obtención de evidencia, el profesional utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar la conclusión de aseguramiento.
Esa evidencia también incluye evidencia del trabajo realizado por un experto externo del profesional, otro profesional o una función de auditoría interna. Al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida, el profesional deberá evaluar si:

- La evidencia obtenida cumple con la finalidad prevista de los procedimientos, y
- Considerar toda la evidencia obtenida, incluida la evidencia que sea consistente o inconsistente con otra evidencia, e independientemente de si parece corroborar o contradecir las revelaciones.

480. Además de la orientación contenida en la NIAS 5000, párrafo A238, el profesional también puede considerar los asuntos que se establecen a continuación al evaluar la suficiencia y la idoneidad de la evidencia.

Consideraciones del profesional

Las consideraciones al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia pueden incluir lo siguiente:

- ¿Se pudo obtener la evidencia que se planeó?
- ¿Ha llegado a conocimiento del profesional alguna información nueva que difiera de la esperada, que contradiga o sea inconsistente con otra evidencia obtenida, y se ha abordado esto mediante la revisión de la evaluación de riesgos y la aplicación de procedimientos adicionales?
- ¿Se ha considerado imparcialmente la evidencia obtenida de diferentes fuentes?
- ¿Se necesita más evidencia y cómo se obtendrá?
- ¿Se han revisado adecuadamente los juicios profesionales complejos y se ha llevado a cabo la consulta adecuada sobre cuestiones complejas o controvertidas, en su caso?
- ¿Se ha considerado el efecto de las incorrecciones no corregidas en la información de sostenibilidad, tanto individual como agregada, y tanto cuantitativa como cualitativamente?
- Cuando la evidencia representa información que no era verificable con un alto grado de precisión, ¿es adecuado el rango del que se seleccionó la información presentada?
- ¿Se han considerado los hechos posteriores al periodo sobre el que se informa, así como sus implicaciones, si las hubiera, para el encargo de aseguramiento?

Limitación al alcance

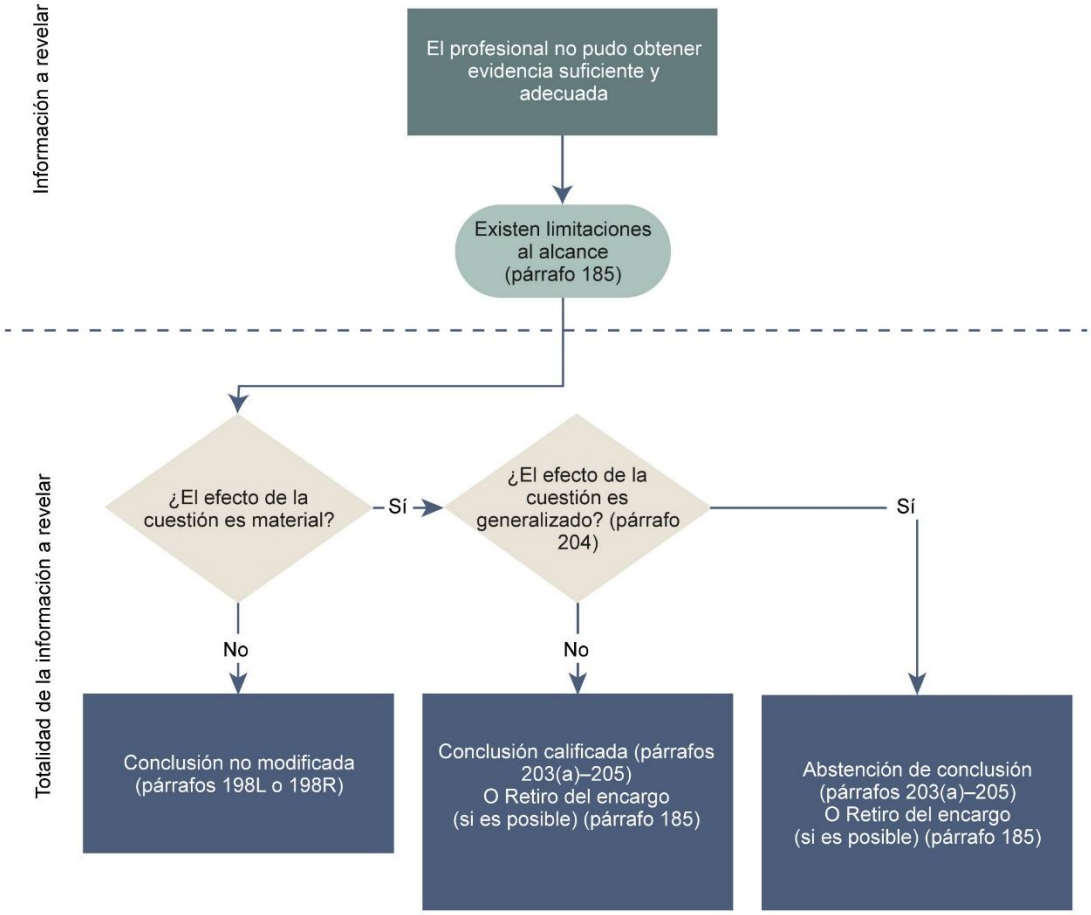
481. Si el profesional no puede obtener evidencia suficiente y adecuada (es decir, no hay suficiente evidencia para respaldar la conclusión del profesional), existe una limitación al alcance y, en estas circunstancias, el profesional debe:

NIAS 5000 Párrafos 185, 203(a)-205

- Expresar una conclusión con salvedades si el efecto del asunto pudiera ser material, pero no generalizado;
- Expresar una abstención de conclusión si los efectos o posibles efectos del asunto son materiales y generalizados; o
- Renunciar al encargo, en su caso, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Por ejemplo, cuando los efectos o posibles efectos del asunto son materiales y generalizados, pero una salvedad en la conclusión sería insuficiente para comunicar la gravedad de la situación.

El siguiente diagrama ilustra cómo responde el profesional ante la incapacidad de obtener evidencia suficiente y adecuada.

Diagrama H.2 – Limitaciones al alcance



Nota: Todas las referencias de párrafos en el diagrama corresponden a la NIAS 5000.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

482. El profesional debe acumular las incorrecciones identificadas durante el encargo, salvo aquellas que sean claramente triviales. Los párrafos A470 a A472 de la NIAS 5000 ofrecen orientación sobre cómo el profesional debe considerar cuándo las incorrecciones identificadas son claramente triviales.

NIAS 5000 Párrafo 153

483. Se requiere que el profesional se comunique con la administración de forma oportuna y solicitarle que corrija todas las incorrecciones acumuladas durante el encargo.

NIAS 5000 Párrafos 156-158

484. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el profesional debe considerar si los resultados de los procedimientos realizados y la evidencia obtenida indican que es necesario revisar la materialidad. Entonces, se requiere que el profesional determine si las incorrecciones no corregidas (es decir, las incorrecciones que se han acumulado durante el encargo y que no se han corregido) son significativas, individualmente o en conjunto.

NIAS 5000 Párrafos 159-160

¿Cómo agrega y compara el profesional las incorrecciones sobre diferentes asuntos de sostenibilidad?

485. Cuando la información de sostenibilidad se mide utilizando una base de medición común (por ejemplo, cantidades monetarias o unidades físicas como toneladas de dióxido de carbono), el profesional puede ser capaz de acumular incorrecciones en conjunto (es decir, son cuantitativamente de la misma naturaleza y se pueden agregar). Si este no es el caso, puede ser posible agrupar las incorrecciones, por ejemplo, según se relacionen, en común, con un tema particular de los asuntos de sostenibilidad (por ejemplo, el profesional puede ser capaz de agrupar las incorrecciones en materia de salud y seguridad ocupacional y diversidad de empleados, ya que ambas se relacionan con el tema social).

486. Cuando el profesional considera si las incorrecciones pueden agregarse y en qué medida, puede considerar si esas incorrecciones, individualmente o en conjunto, afectarían las decisiones de los usuarios previstos, ya que:

- Los mismos usuarios previstos pueden tener una tolerancia diferente a las incorrecciones en diferentes revelaciones, por lo tanto, puede no ser adecuado agregar las incorrecciones en esas diferentes revelaciones.
- Los criterios pueden requerir un cierto nivel de agregación o desagregación de las revelaciones. Por ejemplo, si los criterios requieren que las revelaciones se refieran al tema social, puede ser adecuado considerar el efecto combinado de las incorrecciones que surjan en aspectos del tema social. Si los criterios requieren revelaciones más desagregadas, puede ser necesario considerar las incorrecciones que surjan en relación con cada subtema desagregado.

¿Cómo concluye el profesional cuando existen múltiples incorrecciones que no pueden agregarse?

487. Incluso si hay incorrecciones que no pueden agregarse por asuntos de sostenibilidad u otros factores comunes, pueden exhibir una dirección, tono, narrativa o tendencia común. Por ejemplo, las incorrecciones en las revelaciones sobre diferentes asuntos de sostenibilidad que no pueden

agregarse pueden hacer que la información sobre sostenibilidad en su conjunto parezca más favorable de lo que realmente es. En este escenario, el profesional puede concluir que la información de sostenibilidad contiene incorrecciones materiales debido a que podría razonablemente esperarse que las incorrecciones influyan en las decisiones que los usuarios previstos toman sobre la base de la información de sostenibilidad.

¿Puede el profesional concluir que una incorrección no es material cuando la incorrección para las revelaciones cuantitativas es superior a la materialidad determinada para las revelaciones?

488. Al determinar la materialidad de la información cuantitativa se consideran, tanto factores cualitativos como cuantitativos. Por lo tanto, una incorrección que supere la materialidad de la información cuantitativa no puede considerarse inmaterial debido a factores cualitativos. Además, es improbable que una incorrección individual en una revelación pueda ser compensada por otras incorrecciones dentro de esa misma revelación, a menos que estas se relacionen con el mismo asunto y utilicen la misma base de medición. Al considerar la compensación de incorrecciones, el profesional también considera si las revelaciones individuales relacionadas son importantes para las necesidades de información de los usuarios.

Ejemplos: Compensación de incorrecciones

Situaciones en las que las incorrecciones pueden y no pueden compensarse:

- La información de sostenibilidad incluye las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de alcance 1 de la entidad, y la medición y evaluación son uniformes en todas las sucursales. Cuando la sucursal A de la entidad presenta una sobrestimación de las emisiones de GEI de alcance 1 y la sucursal B una subestimación de las emisiones de GEI de alcance 1, la sobrestimación y la subestimación pueden compensarse para la revelación de las emisiones de GEI de alcance 1 de la entidad, que agrega las emisiones de GEI de alcance 1 de la entidad, incluidas sus sucursales.
- La información de sostenibilidad incluye las emisiones de GEI de alcance 1 de la entidad desagregadas en dos revelaciones separadas, de conformidad con los criterios aplicables. Cuando existe una sobrestimación y una subestimación de las emisiones de GEI de alcance 1 en revelaciones diferentes, la sobrestimación y la subestimación no pueden compensarse para reporte.
- La información de sostenibilidad incluye las emisiones de GEI de alcance 1 y alcance 2 de la entidad. Cuando las emisiones de GEI de alcance 1 de la entidad están sobreestimadas y las emisiones de GEI de alcance 2 están subestimadas, la sobreestimación y la subestimación no pueden compensarse para reporte.

¿Cómo concluye el profesional cuando existen incorrecciones en la información cuantitativa que no son claramente triviales, pero que están por debajo del umbral de materialidad, ya sea individualmente o en el agregado?

489. Se pueden considerar factores cualitativos al determinar la materialidad de las incorrecciones en la información cuantitativa, ya que las incorrecciones en la información cuantitativa de importes por debajo del umbral de materialidad pueden tener un efecto significativo en la información de sostenibilidad presentada desde una perspectiva cualitativa. Por ejemplo, la incorrección puede haber surgido como resultado de una omisión intencional por parte de la administración. Por lo

tanto, el profesional debe considerar, tanto factores cuantitativos como cualitativos al evaluar las incorrecciones no corregidas en la información cuantitativa. La NIAS 5000, párrafos A491 y A493, proporciona orientación sobre los factores cualitativos y de otro tipo que pueden indicar que es más probable que una incorrección sea material.

¿Cómo evalúa el profesional si las incorrecciones cuantitativas son materiales cuando se ha utilizado la materialidad de desempeño para llevar a cabo procedimientos para revelaciones cuantitativas?

490. La materialidad de desempeño es un enfoque que los profesionales pueden utilizar para reducir el riesgo de agregación en el diseño y la ejecución de los procedimientos de aseguramiento, cuando la información de sostenibilidad está desagregada. El uso de la materialidad de desempeño aumenta la probabilidad de que los procedimientos realizados resulten en la identificación de incorrecciones que individualmente no son significativas en términos cuantitativos. Es necesario agregar las incorrecciones detectadas y considerar si la suma de estas excede la materialidad para las revelaciones cuantitativas.

Conclusión

491. El profesional emite una conclusión no modificada si está satisfecho de haber obtenido evidencia suficiente y adecuada y de no haber identificado ninguna incorrección material que permanezca sin corregir o de que todas las incorrecciones no corregidas en conjunto no sean materiales. A esto, a menudo se le llama opinión o conclusión “limpia”.

NIAS 5000 Párrafos 198L/R

492. Se emite una conclusión modificada si:

- El profesional no puede obtener evidencia suficiente y adecuada, ya que entonces existe una limitación en el alcance (véase la sección *Evaluación de la suficiencia y la idoneidad de la evidencia obtenida*, más arriba); o

NIAS 5000 Párrafos 203, 204

- Las incorrecciones identificadas y acumuladas durante el encargo, que no se han corregido, son materiales individualmente o en conjunto (véase Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas más arriba).

¿Cómo debe concluir el profesional cuando se aplican dos marcos de información?

493. Cuando la administración prepara la información de sostenibilidad de conformidad con múltiples marcos de reporte, es necesario cumplir con cada marco individualmente para que el profesional pueda llegar a una conclusión basada en cada uno de esos múltiples marcos de reporte. Si se aplican dos marcos
y esos marcos son interoperables, pero se requieren revelaciones adicionales para cumplir con los requerimientos del primero o del segundo marco, el profesional generalmente necesita:

NIAS 5000 Párrafo A551

- Entender cómo los marcos de información son interoperables (por ejemplo, qué se debe cumplir para permitir la interoperabilidad, las revelaciones comunes requeridas por ambos marcos y las revelaciones diferentes o adicionales para cumplir con cada marco).

- Asegurarse de que la evidencia obtenida les permita concluir si la información de sostenibilidad se prepara de conformidad con cada uno de los marcos de información. Cuando los marcos de información requieren información común, es poco probable que el profesional necesite evidencia separada para cada marco. Por ejemplo, cuando el profesional diseña y ejecuta procedimientos de evaluación de riesgos, si se requieren información común, el diseño y la ejecución de esos procedimientos no tienen que realizarse por separado para cada uno de los marcos de información para esa información.
- Formular una conclusión sobre si la información de sostenibilidad está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con cada uno de los dos marcos

La estructura y contenido del informe de aseguramiento

494. El informe de aseguramiento transmite la conclusión de aseguramiento y describe el fundamento de la conclusión. Es el medio por el cual el profesional comunica el resultado del encargo de aseguramiento a los usuarios previstos. Una comunicación clara ayuda a los usuarios previstos a comprender la conclusión de aseguramiento.

495. Debido a que no se requiere un formato estandarizado para el informe de aseguramiento, se pueden utilizar diferentes estilos de presentación, siempre que se incluyan todos los elementos básicos requeridos por la NIAS 5000, párrafo 190. Adaptar el informe de aseguramiento a las circunstancias específicas del encargo puede mejorar la legibilidad y la comprensión de los usuarios. En el Anexo 3 de la NIAS 5000 se incluyen ejemplos de informes de aseguramiento sobre información de sostenibilidad.

Información de sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento

496. La NIAS 5000 requiere que la información de sostenibilidad objeto del encargo de aseguramiento se identifique o describa. El informe de aseguramiento debe transmitir claramente a los usuarios previstos qué información está sujeta al encargo de aseguramiento y cuál no, especialmente cuando el alcance del encargo de aseguramiento no es toda la información de sostenibilidad presentada por la entidad, de modo que los usuarios previstos no hagan suposiciones inadecuadas sobre qué información ha sido sujeta al encargo de aseguramiento. La forma en que se identifica la información de sostenibilidad que se ha asegurado dependerá de la naturaleza de la información de sostenibilidad y de lo que será más claro para los usuarios, así como de si la entidad desea indicar lo que está asegurado en la propia información de sostenibilidad. Por ejemplo:

NIAS 5000
Párrafo 190(c)(iv)

- La entidad puede acordar etiquetar las revelaciones específicas sujetas a aseguramiento en la información de sostenibilidad y luego el profesional hace referencia a esas etiquetas en el informe de aseguramiento. El etiquetado puede realizarse mediante el uso de símbolos o íconos o separando las partes de la información de sostenibilidad que ha sido asegurada de la que no lo ha sido, bajo diferentes encabezados o secciones de colores.
- Utilizar el título o títulos de la sección o secciones de la información de sostenibilidad asegurada para identificarla en el informe de aseguramiento.
- Identificar la información específica sujeta a aseguramiento en el informe de aseguramiento o en un anexo del informe de aseguramiento.

497. A continuación, se presenta un ejemplo de descripción en el informe de aseguramiento cuando el alcance del encargo de aseguramiento no abarca la totalidad de la información de sostenibilidad y la información específica sujeta a aseguramiento se identifica en el informe de aseguramiento.

Ejemplo: Conclusión de seguridad limitada en un encargo con alcance limitado

Conclusión de seguridad limitada

Hemos llevado a cabo un encargo de seguridad limitada sobre Información Seleccionada en el Reporte Anual Integrado de Sociedad ABC (la Sociedad) por el año que terminó el 31 de diciembre de 20X1 (la "Información Seleccionada"). La Información Seleccionada sujeta a nuestro encargo de aseguramiento limitado cubre:

- Emisiones de GEI de Alcance 1 (XXX miles de toneladas de CO2).
- Emisiones de GEI de Alcance 2 basadas en la ubicación (XXX miles de toneladas de CO2).
- Emisiones de GEI de Alcance 2 basadas en el mercado (XXX miles de toneladas de CO2).

La información del Reporte Anual Integrado, salvo esta Información Seleccionada, no fue objeto de nuestro encargo de aseguramiento limitado.

Con base en los procedimientos que hemos aplicado y la evidencia obtenida, no tuvimos conocimiento de situación alguna que nos haga creer que la Información Seleccionada adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción X. No proporcionamos ninguna conclusión sobre la información del Reporte Anual Integrado, salvo esta Información Seleccionada.

Nivel de seguridad obtenido

498. La norma también requiere que se identifique o describa el nivel de seguridad (es decir, seguridad razonable o limitada) obtenido por el profesional. Si se obtienen diferentes niveles de seguridad para distintas partes de la información de sostenibilidad, es necesario identificar claramente en el informe de aseguramiento la información de sostenibilidad sujeta a cada nivel de seguridad para facilitar la comprensión de los usuarios sobre qué ha sido objeto de seguridad limitada y qué ha sido objeto de seguridad razonable. En el informe de aseguramiento, la información de sostenibilidad sujeta a un nivel de seguridad puede distinguirse de la información sujeta al otro nivel de seguridad, de la misma manera que se puede identificar la información de sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento, por ejemplo, mediante etiquetas o encabezados en la información de sostenibilidad o identificando las revelaciones específicas (véase el párrafo 496 anterior). Consulte la NIA 5000, Anexo 3, Ilustración 3, para obtener un ejemplo de un informe combinado de aseguramiento razonable y limitado.

NIAS 5000 Párrafo 190(c)(iii)

Identificar el criterio aplicable

499. El informe de aseguramiento debe identificar los criterios aplicables para que los usuarios previstos puedan entender el fundamento de la conclusión del profesional. A continuación, se presenta un ejemplo de descripción del informe de aseguramiento cuando los criterios identificados son desarrollados por la entidad.

NIAS 5000 Párrafo 190(c)(vii)

Ejemplo: Opinión de aseguramiento razonable que identifica los criterios aplicables

Opinión de aseguramiento razonable

Hemos llevado a cabo un encargo de aseguramiento razonable sobre el Informe de Sostenibilidad de la Sociedad ABC (la "Sociedad") para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1 (la "Información de Sostenibilidad").

En nuestra opinión, la Información de Sostenibilidad adjunta se prepara, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables, incluidas las metodologías de medición y evaluación establecidas en las notas [x] a [xx] en [nombre de la sección aplicable] de la Información de Sostenibilidad].

Requerimientos de ética aplicables distintos a los del Código IESBA y requerimientos de gestión de la calidad distintos de la NIGC1, que sean "al menos igual de exigentes"

NIAS 5000 Párrafos 190(d)(iv) y (vi)

500. El profesional debe indicar en el informe de aseguramiento que cumplió con los requerimientos de independencia y otros requerimientos de ética del Código IESBA relacionados con los encargos de aseguramiento de sostenibilidad, y que la firma de la que es miembro aplica la NIGC 1, o requerimientos "al menos igual de exigentes".

501. Si se aplican requerimientos distintos al Código IESBA o la NIGC 1, la NIAS 5000 requiere que el informe de aseguramiento identifique esos requerimientos y la autoridad competente que determinó que los requerimientos de ética o de gestión de la calidad aplicados al encargo son al menos tan exigentes como las disposiciones del Código IESBA relacionadas con los encargos de aseguramiento de sostenibilidad o la NIGC 1. A continuación, se presenta un ejemplo de esa descripción en el informe de aseguramiento.

Ejemplo: Descripción de requerimientos de ética y de gestión de calidad aplicables distintos del Código IESBA y la NIGC 1

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con [título/identificación de los requerimientos de ética aplicados y la jurisdicción] que son relevantes para nuestro encargo de aseguramiento de la Información de Sostenibilidad, y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades de ética de conformidad con estos requerimientos. [Nombre de la autoridad competente] ha determinado que esos requerimientos son al menos tan exigentes como las disposiciones del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código IESBA) relacionadas con los trabajos de aseguramiento de sostenibilidad.

Nuestra firma aplica [título/identificación de los requerimientos de gestión de la calidad aplicados y jurisdicción], que requiere que la firma diseñe, implemente y opere un sistema de gestión de la calidad, incluyendo políticas y procedimientos relacionados con el cumplimiento de los requerimientos de ética, normas profesionales y requerimientos legales y regulatorios aplicables. [Nombre de la autoridad competente] ha determinado que esos requerimientos son al menos tan exigentes como la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1, *Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.*

Referencia al experto del profesional

502. Los encargos de aseguramiento de sostenibilidad se pueden relacionar con una amplia gama de asuntos de sostenibilidad que requieren habilidades y conocimientos especializados más allá de los que posee el líder del encargo y otros miembros del equipo del encargo, y para los cuales se utiliza el trabajo de un experto del profesional. Sin embargo, como el profesional tiene la responsabilidad exclusiva de la conclusión de aseguramiento expresada, es importante que, si el informe de aseguramiento se refiere a un experto del profesional, la redacción de ese informe no implique que la responsabilidad del profesional por la conclusión expresada se reduzca debido a la participación de ese experto. La NIAS 5000 requiere que, si el profesional se refiere al trabajo de un experto del profesional en el informe de aseguramiento, la redacción de ese informe no debe identificar al experto, a menos que lo requiere la ley o regulación (véase también la orientación en la NIAS 5000, párrafo A573 a A575).

NIAS 5000 Párrafo 192

503. Cuando la ley o regulación requiere que en el informe de aseguramiento se haga referencia al experto del profesional, puede ser necesaria una redacción adicional para evitar que el informe de aseguramiento de a entender que se reduce la responsabilidad del profesional por la conclusión expresada.

504. A continuación, se muestra un ejemplo de cómo el profesional puede hacer referencia al trabajo de un experto sin identificarlo.

Ejemplo: Referencia al trabajo de un experto del profesional

Nuestro trabajo fue realizado por un equipo independiente y multidisciplinario, compuesto por profesionales de aseguramiento, ingenieros y científicos ambientales. Utilizamos el trabajo de científicos ambientales, en particular, para ayudar a determinar la razonabilidad de los escenarios relacionados con el clima de la Sociedad ABC. Somos los únicos responsables de nuestra [conclusión/opinión] de aseguramiento.

Resumen del trabajo realizado

505. En el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere que el informe de aseguramiento incluya una sección “Resumen del trabajo realizado”. Esta sección describe la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos realizados de manera suficiente para permitir a los usuarios comprender la seguridad limitada que ha obtenido el profesional.

NIAS 5000 Párrafo 190(i)

506. Un resumen informativo del trabajo realizado permite a los destinatarios del informe de aseguramiento entender las acciones realizadas en el contexto del encargo específico, como base para la conclusión del profesional. En muchos encargos de aseguramiento, teóricamente, es posible una infinita variación en los procedimientos, lo que dificulta una comunicación clara e inequívoca. La NIAS 5000, párrafo A564L, establece los factores a considerar para determinar el nivel de detalle que debe proporcionarse en el resumen del trabajo.

507. A continuación, se presentan ejemplos de cómo se puede resumir el trabajo realizado en esta sección.

Ejemplo: resumen de los procedimientos realizados relacionados con los procedimientos de valoración de riesgos

- Se evaluó la idoneidad del marco y de los criterios desarrollados por la entidad para complementar el marco, como base para preparar la Información de Sostenibilidad, y si las políticas de presentación de informes seleccionadas por la entidad son consistentes con el marco y los criterios utilizados en la industria pertinente.
- Por medio de indagaciones, se obtuvo un conocimiento del entorno de control de la Sociedad ABC, los resultados del proceso de valoración de riesgos de la Sociedad ABC, los resultados del proceso de la Sociedad ABC para dar seguimiento al sistema de control interno y el sistema de información y comunicación de la Sociedad ABC relevante para la preparación de la Información de Sostenibilidad, incluyendo la evaluación de si el sistema de información de la Sociedad ABC respalda adecuadamente la preparación de la Información de Sostenibilidad de conformidad con los criterios aplicables. Esto no incluyó la evaluación del diseño de actividades de control específicas, la obtención de evidencia sobre su implementación o la prueba de su eficacia operativa.

Ejemplo: Resumen de los procedimientos realizados en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material

- Se evaluó si la Sociedad ABC ha aplicado correctamente los criterios con respecto a las estimaciones, incluyendo si los métodos para desarrollarlas son adecuados y se han aplicado de forma consistente. Nuestros procedimientos no incluyeron la comprobación de los datos en los que se basan las estimaciones ni el desarrollo por separado de nuestras propias estimaciones para evaluar las estimaciones de la Sociedad ABC.
- Se realizaron procedimientos analíticos comparando las emisiones esperadas de gases de efecto invernadero, basadas en el poder calorífico del combustible quemado durante el período, con las emisiones reales de gases de efecto invernadero, y se realizaron indagaciones con la administración para obtener explicaciones sobre cualquier diferencia significativa que se identificara.
- Se concilió la Información de Sostenibilidad recopilada con los registros subyacentes y, mediante indagaciones con la administración, se obtuvo entendimiento de los ajustes significativos realizados durante la preparación de la información de sostenibilidad.
- En el caso de la Información de Sostenibilidad del Grupo de la Sociedad ABC, mediante indagaciones con la administración, se obtuvo entendimiento de cómo la administración ha agregado la información, se determinó que todas las entidades se han incluido en la Información de Sostenibilidad del Grupo conforme lo requieren los criterios aplicables y se consideró si los juicios de la administración realizados en el proceso de agregación dan lugar a indicadores de posible sesgo de la administración.
- Se consideró si la presentación y revelación de la Información de Sostenibilidad está de conformidad con los criterios del marco de reporte.

Limitaciones inherentes

508. Uno de los elementos básicos del informe de aseguramiento del profesional de conformidad con la NIAS 5000 es una sección titulada "Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad". No todos los informes de aseguramiento de sostenibilidad contendrán esta sección, pero la NIAS 5000 reconoce que esas limitaciones pueden existir y, por lo tanto, en su caso, el informe de aseguramiento incluye una sección que describe cualquier limitación inherente significativa asociada con la medición o evaluación de los asuntos de sostenibilidad frente a los criterios aplicables.

NIAS 5000 Párrafo 190(g)

509. El encabezado de esta sección destaca deliberadamente que las limitaciones inherentes descritas son las que la administración encuentra al preparar la información de sostenibilidad. La NIAS 5000 contempla la posibilidad de que existan limitaciones inherentes en relación con los siguientes aspectos:

- Ciertas estimaciones que pueden estar sujetas a altos niveles de incertidumbre, complejidad o subjetividad.
- Información prospectiva, que por su naturaleza puede estar sujeta a mayor incertidumbre, e incluye pronósticos, proyecciones o planes futuros de la entidad (véase también la NIAS 5000, párrafo A560). La información relacionada se vuelve más subjetiva a medida que aumenta la duración del periodo cubierto, y la incertidumbre puede aumentar cuanto más lejano sea el periodo al que se refiere la información prospectiva.

  Nota: La NIAS 5000, párrafo A454, explica que, independientemente de la fuente o el grado de incertidumbre, complejidad o subjetividad, o del alcance del juicio de la administración, es necesario que la administración aplique adecuadamente los criterios aplicables al desarrollar estimaciones e información prospectiva y las revelaciones relacionadas, incluyendo la selección y el uso de métodos, supuestos y datos adecuados.
- Información de la cadena de valor ascendente o descendente de la entidad, en determinadas circunstancias. Puede haber limitaciones en el acceso a esa información (es decir, en la capacidad de la administración para obtener información de entidades de la cadena de valor fuera de su control). En estas circunstancias, los criterios aplicables pueden establecer ciertas disposiciones de exención para la administración, por ejemplo, la capacidad de desarrollar estimaciones utilizando datos promedio del sector después de realizar esfuerzos razonables para obtener la información.

  Nota: La NIAS 5000, párrafo A252, explica que independientemente de cualquier limitación a la capacidad de la administración para obtener información de las entidades de la cadena de valor, el profesional debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la información de la cadena de valor presentada por la administración (ver también la NIAS 5000, párrafo A290 que describe los procedimientos que el profesional puede considerar en estas circunstancias, incluyendo probar el proceso de la administración para obtener esa información).

510. Las limitaciones inherentes que encuentra la administración al preparar la información de sostenibilidad, como las descritas en los párrafos anteriores, también pueden afectar la naturaleza o el alcance de los procedimientos del profesional, pero no reducen la responsabilidad del profesional de obtener evidencia suficiente y adecuada de que la información de sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales. Por lo tanto, el profesional

NIAS 5000 Párrafo A559

también puede optar por describir los efectos sobre sus procedimientos en el informe de aseguramiento en la sección Limitaciones inherentes del informe (o en otra sección adecuada del informe). Sin embargo, es importante que esa descripción no implique que la responsabilidad del profesional de obtener evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión de aseguramiento se reduzca con respecto a esta información. A continuación, se presentan ejemplos de la sección "Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad" del informe de aseguramiento.

Ejemplo 1: Limitaciones inherentes a las estimaciones

Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad

La Información de Sostenibilidad incluye estimaciones elaboradas utilizando los métodos identificados en las políticas de reporte de la Información de Sostenibilidad [especificar ubicación], para las cuales los criterios del marco aplicable permiten la elección de diferentes métodos en su desarrollo. Esta selección de diferentes métodos aceptables puede dar lugar a diferentes cuantificaciones entre distintas entidades.

Ejemplo 2: **Limitaciones inherentes a la información prospectiva**

Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad

Como se explica en la nota Y de la Información de Sostenibilidad, esta incluye información basada en escenarios climáticos, sujeta a una incertidumbre inherente debido al conocimiento científico y económico incompleto sobre la probabilidad, el momento o el efecto de posibles impactos físicos y transitorios futuros relacionados con el clima. La información prospectiva de sostenibilidad se ha elaborado utilizando un conjunto de supuestos que incluyen supuestos sobre hechos futuros y acciones de la administración que no se espera necesariamente que ocurran.

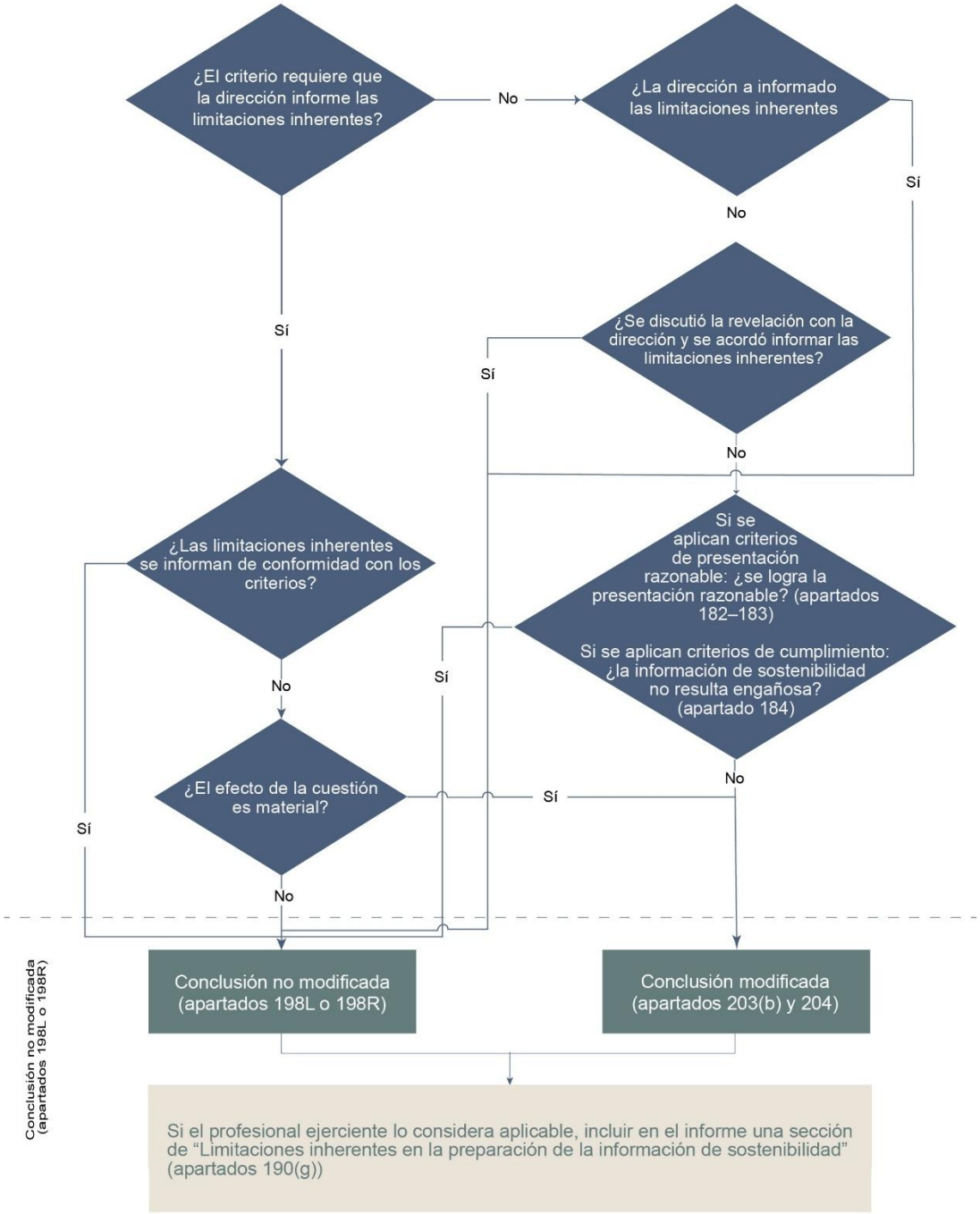
Ejemplo 3: limitaciones inherentes a la información de la cadena de valor

Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad

La Información de Sostenibilidad incluye las emisiones de Alcance 3 que están sujetas a limitaciones inherentes dada la falta de disponibilidad y precisión relativa de la información utilizada para determinar la información cuantitativa del Alcance 3 de las entidades de la cadena de valor fuera del control del grupo. En consecuencia, la información cuantitativa del Alcance 3 puede dar lugar a una revelación sustancialmente diferente de la que se habrían determinado utilizando información o métodos más precisos, lo que afecta la comparabilidad entre entidades y a lo largo del tiempo.

511. El diagrama a continuación ilustra consideraciones relevantes relacionadas con las limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad para el informe de aseguramiento del profesional, incluso cuando la administración está obligada o puede optar por informar las limitaciones inherentes a la información de sostenibilidad.

Diagrama H.3–Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad



Nota:
El diagrama se basa en la suposición de que el profesional ejerciente ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y de que no existe otra cuestión que afecte su conclusión de aseguramiento.
Todas las referencias de apartados corresponden a la NIAS 5000.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos

512. El profesional puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios previstos sobre un asunto presentado o revelado en la información de sostenibilidad y que, a juicio del profesional, es de tal importancia que resulta fundamental para la comprensión de esa información por parte de los usuarios previstos (un Párrafo de Énfasis).

NIAS 5000 Párrafo 199(a)

Este párrafo es necesario para indicar claramente que la conclusión del profesional no se modifica con respecto al asunto. A continuación, se presenta un ejemplo de descripción de un párrafo de énfasis en el informe de aseguramiento.

Ejemplo: párrafo de énfasis

Llamamos la atención sobre la Nota X de la Información de Sostenibilidad que describe la incertidumbre relacionada con los posibles impactos a largo plazo del derrame peligroso en el sitio de producción Y, y las acciones consecuentes que se pueden tomar contra la Sociedad ABC. Nuestra [conclusión/opinión] no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

513. Además, si los criterios aplicables están diseñados para una finalidad específica, el profesional debe incluir un párrafo de énfasis en su informe que alerte a los lectores sobre este hecho y que, como resultado, la información de sostenibilidad puede no ser adecuada para otra finalidad.

NIAS 5000 Párrafo 200

514. Además, el profesional puede desear comunicar un asunto distinto a los que se presentan o revelan en la información de sostenibilidad que, a juicio del profesional, es relevante para que los usuarios previstos comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional o el informe de aseguramiento (un párrafo de otros asuntos).

NIAS 5000 Párrafo 199(b)

¿Cuál es la diferencia entre los párrafos "Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad" y "Párrafo de Énfasis"?

515. En su caso, las limitaciones inherentes se describen en el informe de aseguramiento de conformidad con la NIAS 5000, párrafo 190(g), independientemente de si la administración las ha informado. Por otro lado, un párrafo de énfasis solo puede destacar un asunto presentado o reportado por la administración en la información de sostenibilidad.

Cuando existe una limitación inherente revelada en la información de sostenibilidad, ¿el profesional debe incluir una sección de "Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad" y un "Párrafo de Énfasis"?

516. En algunos casos, las limitaciones inherentes pueden ser fundamentales para la comprensión de la información de sostenibilidad por parte de los usuarios previstos y pueden estar descritas dentro de esa información (por ejemplo, cuando lo requieran los criterios aplicables o cuando la administración elija hacerlo para lograr una presentación fiel (en el caso de los criterios de presentación fiel) o para que la información de sostenibilidad no sea engañosa (en el caso de los criterios de cumplimiento)). En esos casos, el profesional puede optar por utilizar la sección

"Limitaciones inherentes a la preparación de la información de sostenibilidad" para describir el asunto de conformidad con la NIAS 5000, párrafo 190(g). Esta sección es más adecuada que un "Párrafo de Énfasis" en estas circunstancias, ya que esta sección está específicamente destinada a ser utilizada cuando existen limitaciones inherentes a la medición o evaluación de los asuntos de sostenibilidad frente a los criterios aplicables.

Otra información

517. El profesional debe leer la otra información (definida en la NIAS 5000, párrafo 18) y considerar si hay una inconsistencia material entre la otra información y la información de sostenibilidad o el conocimiento del profesional obtenido durante el encargo de aseguramiento, y permanecer alerta ante indicios de que la otra información contenga incorrecciones materiales. Además:

NIAS 5000 Párrafo 172

- La NIAS 5000, párrafos 173-177, y la guía de aplicación relacionada en la NIAS 5000, párrafos A514-A518, abordan los requerimientos y la orientación sobre la respuesta del profesional a los resultados de los procedimientos realizados de conformidad con la NIAS 5000, párrafo 172.
- La NIAS 5000, párrafos 201-202, y la guía de aplicación relacionada en la NIAS 5000, párrafos A585-A586, abordan los requerimientos y la orientación sobre la inclusión de una sección de "Otra información" en el informe de aseguramiento y el contenido de esa sección.

¿Cómo responde el profesional cuando la otra información incluye estados financieros auditados con una opinión calificada del auditor?

518. Si la opinión del auditor sobre los estados financieros, que es otra información relacionada con la información de sostenibilidad sujeta al encargo de aseguramiento, está calificada debido a una incorrección material, el profesional estará preocupado por una posible incorrección en la información de sostenibilidad. En consecuencia, el profesional está obligado a comentar el asunto con la administración. Además, el profesional debe comunicarse con el auditor de los estados financieros sobre cualquier incorrección en los estados financieros, a menos que esté prohibido por ley o regulación, o por requerimientos profesionales. Con base en esa discusión y comunicación y cualquier otro procedimiento que se considere necesario en las circunstancias, el profesional concluye si:

NIAS 5000 Párrafos 173, 174

- Existe una incorrección material en la información de sostenibilidad; o
- El profesional debe actualizar su entendimiento de la entidad y de su entorno.

519. En cualquier caso, si la incorrección material en los estados financieros permanece sin corregir, el profesional aborda la incorrección material en el informe de aseguramiento y se comunica con los responsables del gobierno de la entidad acerca de cómo planea abordar la incorrección material en el informe de aseguramiento. La forma en que se aborda en el informe de aseguramiento depende de las circunstancias, por ejemplo:

NIAS 5000 Párrafo 176

- Si la incorrección no afectó la información de sostenibilidad o el profesional concluye que esta no presenta incorrecciones materiales, podrá utilizar la sección "Otra información" del informe de aseguramiento para llamar la atención de los usuarios sobre la opinión con

salvedades del auditor sobre los estados financieros debido a una incorrección material y remitirlos al informe de auditoría para obtener más información.

- Si el profesional concluye que existe una incorrección material en la información de sostenibilidad, considerará su impacto en la conclusión de aseguramiento de conformidad con la NIAS 5000, párrafos 203(b) y 204.

Anexo 1

Requerimientos de documentación en la NIAS 5000

1. La NIAS 5000 incluye requerimientos generales de documentación para un encargo realizado bajo las NIAS, así como requerimientos específicos de documentación para ciertas etapas o aspectos específicos del encargo.

2. La documentación que cumple con los requerimientos de la NIAS 5000 proporciona:

   (a) evidencia de la base en la que el profesional concluye sobre el logro de los objetivos generales del encargo; y

   (b) evidencia de que el encargo se planificó y ejecutó de conformidad con la NIAS 5000 y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

3. No es necesario ni viable que el profesional documente cada asunto considerado o cada juicio profesional emitido en un encargo. Además, no es necesario que el profesional documente de forma separada (mediante una lista de verificación, por ejemplo) el cumplimiento de asuntos cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo del encargo. Por ejemplo, la existencia de un plan adecuadamente documentado demuestra que el profesional ha planificado el encargo.

4. Las tablas a continuación presentan los requerimientos generales de documentación (Tabla 1) y los requerimientos específicos de documentación (Tabla 2) de la NIAS 5000 (y una referencia a la guía de aplicación que debe leerse junto con los requerimientos):

Tabla 1 - Requerimientos generales de documentación

Párrafo	Requerimiento de la NIAS 5000
Estructura, contenido y extensión de la documentación del encargo	
69	El profesional preparará oportunamente la documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento que sea suficiente y adecuada para permitir a un profesional experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, entender: (Ref.: Párrafos A171–A173) (a) la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIAS, con otras NIAS relevantes y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida; y (c) los asuntos significativos que surgieron durante la realización del encargo de aseguramiento, las conclusiones alcanzadas sobre estas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref.: Párrafos A174–A176)
70	Al documentar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos aplicados, el profesional dejará constancia de: (Ref.: Párrafos A177–A178) (a) las características que identifican las partidas específicas o asuntos sobre las que se han realizado pruebas;

Párrafo	Requerimiento de la NIAS 5000
	(b) la persona que realizó el trabajo del encargo de aseguramiento y la fecha en que se completó ese trabajo; y (c) la persona que revisó el trabajo realizado del encargo de aseguramiento y la fecha y alcance de esa revisión.
71	La documentación del encargo incluirá las discusiones con la administración, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros, sobre asuntos significativos, incluida la naturaleza de los asuntos significativos tratados, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref.: Párrafo A179)
Desviación a un requerimiento relevante	
24	Si, en circunstancias excepcionales, el profesional juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de esta o cualquier otra NIAS, el profesional documentará el modo en que los procedimientos alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de dicha desviación. (Ref.: Párrafo A57)
Incumplimiento de un objetivo en una NIAS	
25	Si no se puede alcanzar un objetivo de esta NIAS o de cualquier otra NIAS relevante para el encargo, el profesional deberá evaluar si esto requiere que modifique su conclusión o se retire del encargo de aseguramiento (cuando el retirarse sea posible, según la ley o regulación aplicable). El incumplimiento de un objetivo en esta o cualquier otra NIAS relevante representa un asunto significativo que requiere documentación de conformidad con el párrafo 69.
Compilación del archivo final del encargo	
72	El profesional deberá integrar la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional no deberá eliminar ni descartar ninguna documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref.: Párrafos A180-A182)
73	En circunstancias, excepto aquellas previstas en el párrafo 212, cuando el profesional considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el profesional, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, deberá documentar: (a) los motivos específicos para hacerlas; y (b) la fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

Tabla 2 - Requerimientos específicos de documentación

Párrafo	Requerimiento de la NIAS 5000
Gestión de la calidad	
74	El auditor incluirá en la documentación del encargo: (Ref.: Párrafo A183) (a) los asuntos identificados en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltos; (b) las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo, y cualquier discusión relevante con la firma que sustente esas conclusiones; (c) las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y encargos de aseguramiento, incluso con respecto a las condiciones previas para un encargo de aseguramiento; y (d) la naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.
Planificación	
102	El auditor incluirá en la documentación del encargo: (a) los factores relevantes para la consideración por parte del profesional de la materialidad para las revelaciones cualitativas, de conformidad con el párrafo 98(a); (b) el fundamento para la determinación de la materialidad para las revelaciones, de conformidad con el párrafo 98(b); y (c) el fundamento para la determinación de la materialidad de desempeño de conformidad con el párrafo 100.
Procedimientos de evaluación del riesgo	
125	El auditor incluirá en la documentación del encargo: (a) la discusión del equipo del encargo de conformidad con el párrafo 105, y las decisiones importantes alcanzadas; (b) los elementos clave del entendimiento, las indagaciones y la discusión del profesional de conformidad con los párrafos 106-119R; (c) la evaluación del diseño de los controles identificados, y la determinación de si esos controles han sido implementados de conformidad con el párrafo 120L, en su caso, y del párrafo 120R; y (d) los riesgos identificados y evaluados de incorrección material, de conformidad con los párrafos 122L y 122R.

Párrafo	Requerimiento de la NIAS 5000
Respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material	
152	El auditor incluirá en la documentación del encargo: (a) las respuestas generales de conformidad con los párrafos 128L y 128R y las razones para esas respuestas; (b) los resultados de los procedimientos adicionales, incluidas las conclusiones cuando estas no resulten; (c) el fraude o indicio de fraude o el incumplimiento con las leyes y regulaciones y los procedimientos realizados, los juicios profesionales significativos realizados y las conclusiones alcanzadas al respecto; y (d) cuando corresponda, las conclusiones alcanzadas sobre si es adecuado utilizar evidencia sobre la efectividad operativa de los controles obtenidos en encargos anteriores.
Acumulación y consideración de incorrecciones identificadas	
161	El auditor incluirá en la documentación del encargo: (a) todas las incorrecciones acumuladas durante el encargo, distintas de aquellas que son claramente insignificantes, y si han sido corregidas (párrafos 153 y 156); y (b) la conclusión del profesional sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión (párrafo 160).
Formación de la conclusión de aseguramiento	
187	El auditor incluirá en la documentación del encargo: (a) el fundamento para la determinación del líder del encargo, de conformidad con el párrafo 186(b), de que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada, incluyendo: (i) la determinación de conformidad con el párrafo 50(d), de que el trabajo de otro profesional es adecuado para los fines del profesional; (ii) la evaluación, de conformidad con el párrafo 57, de que el trabajo del experto externo del profesional es adecuado para los fines del profesional; (iii) la determinación de conformidad con el párrafo 59(e) de que el trabajo de la función de auditoría interna es adecuado para los fines del profesional; y (iv) si el profesional identificó información que era inconsistente con su conclusión sobre un asunto importante y cómo abordó la inconsistencia (véase párrafo 180); y (Ref.: Párrafo A535)

Párrafo	Requerimiento de la NIAS 5000
	(b) el fundamento para la determinación del líder del encargo de conformidad con el párrafo 186(d)(i) acerca de que la participación del líder del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo. (Ref.: Párrafo A536)
Preparación del informe de aseguramiento	
212	Si, en circunstancias excepcionales, el profesional realiza nuevos procedimientos o procedimientos adicionales o llega a nuevas conclusiones luego de la fecha del informe de aseguramiento, el profesional documentará: (Ref.: Párrafo A602) (a) las circunstancias encontradas; (b) los nuevos procedimientos o procedimientos adicionales, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas y su efecto en el informe de aseguramiento; y (c) cuándo y quién realizó y revisó los cambios resultantes a la documentación del encargo.

Anexo 2

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias Requerimientos en la NIAS 5000

1. La NIAS 5000 incluye requerimientos generales para abordar el fraude y el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias para un encargo realizado bajo las NIAS, así como requerimientos específicos para ciertas etapas o aspectos específicos del encargo.

2. Las tablas a continuación presentan los requerimientos generales (Tabla 1) y los requerimientos específicos (Tabla 2) de la NIAS 5000 (y una referencia a la guía de aplicación que debe leerse junto con los requerimientos):

Tabla 1 - Requerimientos generales

Requerimiento de la NIAS 5000			
Párrafo	**Fraude**	**Párrafo**	**Incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias**
64	El profesional deberá mantener el escepticismo profesional durante todo el encargo, reconociendo la posibilidad que pueda existir una incorrección material debida a fraude o error, independientemente de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Párrafo A162).	65	El profesional deberá permanecer alerta a la posibilidad de que los procedimientos realizados durante el encargo puedan traer a su atención casos de incumplimiento o indicios de incumplimiento de leyes o regulaciones.
		66	En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el profesional aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de que los señalados en

			los párrafos 65 y 111–112.
67	Si el profesional identifica un fraude o indicio de fraude, determinará si la ley, regulación o los requerimientos de ética aplicables: (Ref.: Párrafos A163–A165, A434) (a) requieren que el profesional informe a una autoridad apropiada ajena a la entidad; o (b) establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.		

Tabla 2 - Requerimientos específicos de documentación

Requerimiento de la NIAS 5000			
Párrafo	**Fraude**	**Párrafo**	**Incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias**
Evidencia			
94	Si el profesional tiene dudas sobre la relevancia o fiabilidad de la información que pretende ser utilizada como evidencia, deberá: (Ref.: Párrafo A276) (a) determinar si son necesarias modificaciones o adiciones a los procedimientos para resolver las dudas; y (b) si no se pueden resolver las dudas, considerar el efecto, si lo hay, en otros aspectos del encargo, incluso si esas dudas indican un riesgo de que las revelaciones puedan contener incorrecciones materiales debido a fraude.		

Evaluación del riesgo			
103L/ R	El profesional deberá diseñar y realizar procedimientos de evaluación de riesgos suficientes para: (Ref.: Párrafos A313–A318, A415R, A416L) a) identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, a nivel de las revelaciones para un aseguramiento limitado o a nivel de las aseveraciones de las revelaciones para un aseguramiento razonable; y b) diseñar y realizar procedimientos adicionales.		
105	El líder del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo, y cualquier experto externo clave del profesional, deberán discutir la susceptibilidad de las revelaciones a incorrección material, ya sea debido a fraude o error, y la aplicación de los criterios aplicables a los hechos y circunstancias de la entidad. El líder del encargo determinará qué asuntos se comunicarán a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional que no participe en la discusión. (Ref.: Párrafos A320–A321)		
		111	El profesional obtendrá entendimiento de: (Ref.: Párrafos A349–A351) (a) El marco legal y regulatorio aplicable a la entidad y a la industria o sector en el que opera la entidad, en el contexto de la información de sostenibilidad de la entidad; y

			(b) modo en que la entidad cumple con dicho marco.
112	El profesional deberá realizar indagaciones de las partes adecuadas y, cuando corresponda, de otras personas dentro de la entidad respecto de si: (Ref.: Párrafos A352–A353) (a) tienen conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude o de cualquier incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento de leyes y regulaciones que afecten a la información de sostenibilidad; y (b) la entidad tiene una función de auditoría interna y, de ser así, realizará indagaciones adicionales con el fin de obtener un entendimiento de las actividades y principales hallazgos, si los hay, de la función de auditoría interna con respecto a la información sobre sostenibilidad.		
123R	Debido a la forma impredecible en que la administración puede eludir los controles, el profesional deberá tratar los riesgos de elusión de los controles por parte de la administración como riesgos de incorrección material debido a fraude y, por lo tanto, riesgos de incorrección material en el extremo superior del espectro de riesgo. (Ref.: Párrafo A418R).		
Respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material			
126L/ R	El profesional diseñará y llevará a cabo procedimientos adicionales cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a los riesgos evaluados de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, en las revelaciones para un aseguramiento limitado o a nivel de las aseveraciones de las revelaciones para un aseguramiento razonable. (Ref.: Párrafos A284–A287, A420–A424)		
128L	El profesional diseñará e implementará respuestas generales para responder a los riesgos de incorrección material si el profesional identifica: (Ref.: Párrafos A428–A429) (a) deficiencias de control en el ambiente de control, que debilitan los otros componentes del sistema de control interno; (b) fraude o indicio de fraude o incumplimiento o indicio de incumplimiento con leyes o regulaciones; o (c) riesgos de incorrección material están presentes en toda la información de sostenibilidad.		

128R	El profesional diseñará e implementará respuestas generales para responder a los riesgos de incorrección material si: (Ref.: Párrafos A428–A429) (a) la evaluación del profesional sobre el ambiente de control indica que: (i) la administración, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, no ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; (ii) el ambiente de control no proporciona un fundamento adecuado para los otros componentes del sistema de control interno considerando la naturaleza y complejidad de la entidad; o (iii) las deficiencias de control identificadas en el ambiente de control debilitan los otros componentes del sistema de control interno; (b) el profesional identifica fraude o indicio de fraude o incumplimiento o indicio de incumplimiento con leyes o regulaciones; o (c) el profesional identifica los riesgos de incorrección material de forma generalizada en toda la información de sostenibilidad.		
129	Responde de manera adecuada al fraude o indicios de fraude, el incumplimiento o indicios de incumplimiento respecto de las disposiciones legales y reglamentarias, identificadas durante el encargo al obtener; (Ref.: Párrafos A430–A431) (a) entendimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido; e (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre la información de sostenibilidad.		
130	Si el profesional sospecha que pueden existir casos de fraude o incumplimiento de leyes y regulaciones, deberá discutir el asunto, a menos que esté prohibido por ley o regulación, con el nivel apropiado de la administración y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Párrafo A432)		
131	El profesional deberá evaluar las implicaciones que el fraude o indicio de fraude o el incumplimiento de leyes y regulaciones puedan tener para el encargo de aseguramiento, incluidos los procedimientos de evaluación de riesgos del profesional y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y tomar las medidas adecuadas. (Ref.: Párrafos A433–A435)		
Acumulación y consideración de incorrecciones identificadas			
154	El profesional deberá: (Ref.: Párrafos A477–A480) (a) considerar si las incorrecciones identificadas, ya sea individualmente o en conjunto, pueden deberse a fraude; y (b) responder adecuadamente si hay indicaciones de que puede haber incorrecciones materiales debido a fraude.		

Manifestaciones escritas de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad			
165(f)	El profesional obtendrá de la administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que: (Ref.: Párrafos A506–A507) **…** (f) Si han informado al profesional su conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude o de cualquier incumplimiento o indicio de incumplimiento de leyes y regulaciones, cuando el fraude o el incumplimiento podrían tener un efecto material en la información de sostenibilidad; y …		
179	El profesional deberá evaluar si los juicios y decisiones tomadas por la administración en las estimaciones realizadas y los supuestos utilizados en la preparación de la información de sostenibilidad, incluso con respecto a la información prospectiva y si son individualmente razonables, son indicadores de un posible sesgo de la administración. Cuando se identifican posibles sesgos de la administración, el profesional evaluará las implicaciones para el encargo de aseguramiento. Cuando existe la intención de engañar, el sesgo de la administración es de naturaleza fraudulenta.		
181	El profesional llegará a una conclusión sobre si la información sobre sostenibilidad está libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Para llegar a esa conclusión, el profesional considerará su evaluación de los párrafos 178 y 179 con respecto a la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y la determinación del párrafo 160 de si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en conjunto. (Ref.: Párrafo A527)		

El IAASB®, la Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría™ (IFEA™), y la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) no aceptan responsabilidad por las pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuando basándose en el material de esta publicación, ya sea que dicha pérdida sea causada por negligencia o de otra manera.

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver permissions o contacte Permissions@ifac.org.

“Esta *Guía de implementación de la Norma Internacional de Aseguramiento de Sostenibilidad (NIAS) 5000*, de la International Auditing and Assurance Standards Board publicado en la lengua inglesa por la International Federation of Accountants (IFAC) en enero de 2025, ha sido traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (ahora Instituto Mexicano de la Contaduría Pública, A.C.) en octubre de 2026 y se reproduce con permiso de la IFAC. El texto aprobado de la *Guía de implementación de la Norma Internacional de Aseguramiento de Sostenibilidad (NIAS) 5000* es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de *International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 Implementation Guide* © Enero de 2025 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de *Guía de implementación de la Norma Internacional de Aseguramiento de Sostenibilidad (NIAS) 5000* © 2026 Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 Implementation Guide* January, 2025. Para obtener permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, contacte: permissions@ifac.org”.

IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

www.IAASB.org

@IAASB_News

company/iaasb

@iaasb