



---

# Sistema de control interno de la Información sobre Sostenibilidad **SCIIS**

 GUÍAS  
IMPRESINDIBLES IAI

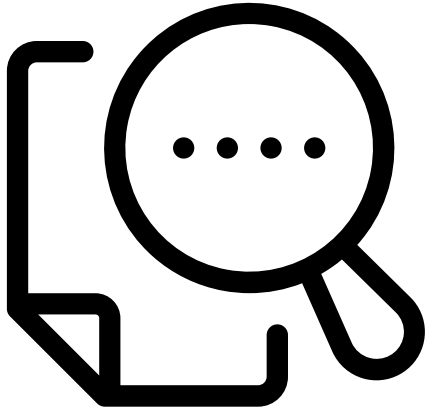
El INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA es una asociación profesional fundada en 1983, cuya misión es contribuir al éxito de las organizaciones impulsando la Auditoría Interna como función clave del buen gobierno. En España cuenta con 4.100 socios, auditores internos en las principales empresas e instituciones de todos los sectores económicos del país.

Primera edición: febrero 2025

ISBN Edición digital: 978-84-129298-4-3

Depósito Legal: M-2433-2025

© Propiedad del Instituto de Auditores Internos de España. Se permite la reproducción total o parcial y la comunicación pública de la obra, siempre que no sea con finalidades comerciales, y siempre que se reconozca la autoría de la obra original. No se permite la creación de obras derivadas.



---

# Sistema de control interno de la Información sobre Sostenibilidad **SCIIS**

 GUÍAS  
IMPRESINDIBLES IAI

Febrero 2025



## Presentación.

Desde el Instituto de Auditores Internos de España sabemos que mejorar el control interno no solo mejora el reporte de la información que se emite al mercado sino la propia gestión de las organizaciones, porque el control interno da estructura y ordena procesos complejos, que aumentan la confianza de los distintos *stakeholders*.

Esta guía promovida por el Instituto de Auditores Internos de España da solución a la necesidad que tienen las empresas de dar respuesta a los requerimientos de rendición de cuentas de la información sobre sostenibilidad siguiendo los principios y criterios establecidos en las normas y estándares europeos, así como en la normativa local que los traspone.

Para que esta información emitida al mercado refleje fielmente el impacto de las organizaciones en la sociedad y el medio ambiente, así como los efectos de las materias ASG (Ambientales, Sociales y de Gobernanza) sobre la situación, rendimiento y evolución de la entidad, las empresas deben contar con un sistema de control interno eficaz que proporcione cobertura a todo el proceso de elaboración, validación y publicación de esta información y asegure su calidad.

La guía aborda los elementos clave que definen un sistema de control eficaz: la normativa relacionada, las características propias de la información de sostenibilidad, los roles de los distintos actores que intervienen en su gobierno y supervisión, el diseño e implantación del marco de control SCIIS (Sistema de control interno sobre la información de sostenibilidad) y las claves e intervinientes -internos y externos- de su evaluación.

Para el desarrollo de esta guía, el IAI ha reunido a un grupo de expertos de distintos sectores y ámbitos profesionales: directores de Auditoría Interna; directores de Sostenibilidad; directores de Riesgos; profesionales de la Auditoría Interna y la Verificación externa; expertos en control interno y reporte, así como consejeros independientes y profesionales del organismo supervisor (en el caso de entidades de interés público), que han compartido sus conocimientos y experiencia para elaborar este documento, para que el Instituto de Auditores Internos de España lo ponga a disposición del público interesado. Nuestro agradecimiento a todos ellos.

Hasta la fecha de emisión de este documento, no existen demasiadas referencias metodológicas específicas para establecer un SCIIS, por lo que esta Guía se presenta como una referencia innovadora en este campo que esperamos sirva de orientación a los distintos profesionales que tienen responsabilidades sobre la información de sostenibilidad.

Instituto de Auditores Internos de España



## Composición del Grupo de Trabajo.

Esta Guía ha sido aprobada por el Instituto de Auditores Internos de España en base al trabajo de un grupo de expertos. En consecuencia, su contenido no necesariamente refleja la opinión individual de los profesionales que han contribuido a su elaboración, ni la posición oficial de las organizaciones para las cuales trabajan. Los expertos que han integrado el Grupo de Trabajo provienen de diferentes sectores y cuentan con una amplia variedad de experiencias y conocimientos. Esta diversidad ha permitido incorporar múltiples perspectivas y enfoques al desarrollo del documento.

Los miembros del Grupo de Trabajo han colaborado de manera desinteresada, dedicando su tiempo y esfuerzo al objetivo común de mejorar la calidad y efectividad de los Sistemas de Control Interno de Información sobre Sostenibilidad (SCIIS). Su labor ha sido fundamental para proporcionar recomendaciones y directrices que guíen a las organizaciones y profesionales en la implementación, en este campo, de prácticas de aseguramiento rigurosas y sólidas.

### Presidencia

Presidenta del IAI      Sonsoles Rubio

---

### Miembros

Aleatica	Reyes Fuentes	Iberdrola	Roberto Fernández Gaizka Agirre Leire Vázquez
Antolín	Pablo Velasco	Inditex	Paula Mouzo Laura Cameselle
CaixaBank	Marisa Retamosa José Ángel Corisco	Indra	María Camba Cinthia Prado
CNMV	Eduardo Manso Antonio Cano Gema Gullón	KPMG	Rafael Tejedor Yolanda Pérez
Deloitte	Xavier Angrill Judith Cornet	PwC	Ramón Abella Joaquín Guerola
EY	Chus Escobar Carlos Roger	Telefónica	Elena Valderrábano María García-Moreno

### Colaboradores

Consejeros      José Miguel Andrés  
Marisa Jordá

---

### Secretaría Técnica

Instituto de Auditores Internos de España      Gabriela González-Valdés, Jesús M<sup>a</sup>. Lafita,  
Mónica Albadalejo, Javier Sánchez-Rico

---

---

# Índice

## Sistema de control interno de la Información sobre Sostenibilidad

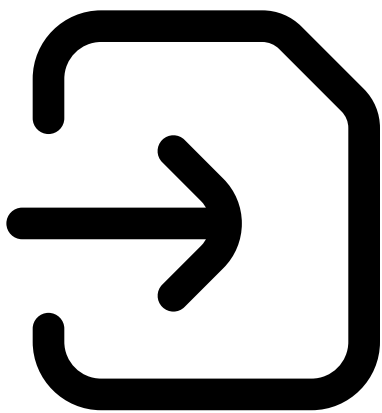
<b>RESUMEN EJECUTIVO</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>16</b>
Objetivo y alcance.	17
<b>PARTE I. LEGISLACIÓN Y ASPECTOS BÁSICOS SOBRE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD</b>	<b>20</b>
<b>1. Marco normativo.</b>	<b>21</b>
<b>1.1. Normativa de la Unión Europea.</b>	<b>21</b>
1.1.a) Directiva CSRD.	21
1.1.b) Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS).	21
1.1.c) Guías de EFRAG para la implementación de las NEIS.	22
1.1.d) Taxonomía medioambiental europea.	22
<b>1.2. Regulación vigente en España y otros estándares.</b>	<b>23</b>
1.2.a) Transposición nacional de las normas europeas CSRD-NEIS.	23
1.2.b) ESMA: Prioridades y Directrices.	23
<b>1.3. Otras referencias.</b>	<b>23</b>
1.3.a) Informe anual de gobierno corporativo (IAGC).	23
1.3.b) Consejo de Administración y Comisión de Auditoría.	24
1.3.c) Verificadores del Informe de Sostenibilidad.	25
<b>2. La Información sobre Sostenibilidad.</b>	<b>26</b>
<b>2.1. Definición.</b>	<b>26</b>
<b>2.2. Características cualitativas.</b>	<b>26</b>
<b>2.3. Principales retos de la Información sobre Sostenibilidad.</b>	<b>27</b>
<b>2.4. Alcance de la Información sobre Sostenibilidad.</b>	<b>29</b>
2.4.1. Revisar el conjunto de sociedades de la empresa informante consideradas en sus estados financieros.	29
2.4.2. Extensión del análisis a toda la cadena de valor.	31
2.4.3. Llevar a cabo el análisis de doble materialidad: impactos, riesgos y oportunidades (IROs).	32
<b>PARTE II. EL CONTROL DE LA INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD</b>	<b>36</b>
<b>3. Gobierno y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad.</b>	<b>37</b>
<b>3.1. Roles en un Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad.</b>	<b>37</b>
3.1.a) Funciones de Gestión – Responsables de procesos implicados en la elaboración de la Información sobre Sostenibilidad.	37



3.1.b)	Funciones de Control – Responsables del control y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad.	38
3.1.c)	Función de Evaluación – Auditoría Interna.	39
<b>3.2.</b>	Otros Órganos de Gobierno implicados en la Información sobre Sostenibilidad y el SCIIS.	40
3.2.a)	Órgano de Administración.	40
3.2.b)	Comisiones especializadas: principales funciones.	41
3.2.c)	Alta Dirección.	43
<b>3.3.</b>	Otros aspectos relevantes.	44
3.3.a)	Formalización del Modelo de Gobierno.	44
3.3.b)	Otros modelos de control	44
<b>4.</b>	<b>Diseño e implantación del Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad.</b>	<b>45</b>
<b>4.1.</b>	Marco conceptual COSO ICSR (2023).	45
4.1.a)	Entorno de control.	45
4.1.b)	Evaluación de riesgos.	46
4.1.c)	Actividades de control.	48
4.1.d)	Información y comunicación.	48
4.1.e)	Actividades de supervisión.	49
<b>4.2.</b>	Elementos concretos del SCIIS.	51
4.2.a)	Ámbito de aplicación del SCIIS.	51
4.2.b)	Alcance de los requerimientos de desglose.	51
4.2.c)	Scoping de riesgos.	52
4.2.d)	Actividades de control	57
4.2.e)	Documentación de los procesos de la elaboración de la información y controles asociados.	63
4.2.f)	Actividades de mantenimiento, actualización y supervisión del Sistema.	67
<b>5.</b>	<b>Evaluación del Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad.</b>	<b>72</b>
<b>5.1.</b>	Evaluación del diseño de las estructuras de control interno existentes.	72
5.1.a)	Evaluación del proceso de identificación de los riesgos: integridad y relevancia.	72
5.1.b)	Identificación de los controles que mitigan los riesgos: suficiencia y diseño.	73
5.1.c)	Controles de tecnologías de la información (TI).	73
5.1.d)	Controles relativos a la Cadena de Valor.	73
<b>5.2.</b>	Evaluación del funcionamiento y la efectividad.	74
<b>5.3.</b>	Evaluación de las debilidades de control interno.	74
<b>5.4.</b>	Periodicidad y alcance de la evaluación.	75
<b>5.5.</b>	Certificación de la Información sobre Sostenibilidad.	76
<b>5.6.</b>	El auditor interno.	77
<b>5.7.</b>	Los roles del verificador externo en materia de Información sobre Sostenibilidad.	79
5.7.a)	Verificador del Informe de Sostenibilidad, en cumplimiento de la normativa.	79
5.7.b)	Verificador del SCIIS, por un encargo voluntario de los Órganos de Gobierno de la compañía.	80
<b>APÉNDICE</b>		<b>82</b>
<b>I.</b>	<b>Glosario de términos y siglas.</b>	<b>83</b>



# Resumen ejecutivo



# Resumen ejecutivo.

## Objetivo y Alcance de esta Guía.

Las obligaciones de reporte de Información sobre Sostenibilidad exigen disponer de un sistema de control interno que asegure la calidad y fiabilidad de la información y proporcione confianza a los órganos de administración, comisiones especializadas y grupos de interés, tales como supervisores, analistas y la sociedad en su conjunto, reflejando fielmente el impacto de las organizaciones en el medio ambiente y la sociedad.

La regulación europea de información en materia de Sostenibilidad establece requisitos específicos sobre los procesos de control interno para la gestión de la información sobre aspectos ambientales, sociales y de gobernanza (ASG). Las organizaciones deben diseñar e implementar un Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad (SCIIS), aprovechando sinergias con otros modelos de aseguramiento existentes y promoviendo controles integrados. El auditor interno juega un rol fundamental en el diseño, supervisión y mejora continua de este sistema, aportando objetividad y experiencia para garantizar su eficacia.

Ante la falta de una guía específica, el Instituto de Auditores Internos de España ha coordinado la elaboración de este documento con la contribución de expertos de diversos sectores, proporcionando orientación para la implementación del SCIIS. La guía detalla elementos clave del sistema, así como roles y metodologías, abordando las responsabilidades de los órganos de gobierno, de los gestores, las funciones de control y del auditor interno. La actualización de este Sistema será esencial a medida que evolucione la normativa y se adquiera experiencia en su aplicación efectiva.

## Marco Normativo.

La Directiva CSRD de la Unión Europea, en vigor desde 2023, regula la divulgación de Información sobre Sostenibilidad para grandes empresas y establece un cronograma progresivo de implementación según el tamaño y tipo de entidad con el objetivo de armonizar la presentación y verificación de información sobre factores ASG, requiriendo que las empresas divulguen características de sus sistemas internos de gestión de riesgos y control relacionados con este proceso.

Adicionalmente a la CSRD, las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS) introducen estándares específicos, como el REDIV GOV-5, detallando los requisitos de divulgación y la integración de la gestión de riesgos en las funciones organizativas, y organismos como ESMA destacan la conexión entre la información financiera y la no financiera como prioridad en las labores de supervisión.

En España aún está pendiente la transposición de la CSRD, aunque el Proyecto de Ley para ello propone modificaciones en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas. Es necesario destacar la importancia de la Comisión de Auditoría para supervisar los sistemas de control interno y la integración de buenas prácticas de sostenibilidad, apoyada por guías técnicas como la de la CNMV, enfatizan la evaluación y supervisión de dichos sistemas.

La verificación de los Informes de Sostenibilidad, introducida por la CSRD, exige un auditor o verificador acreditado para emitir informes de seguridad limitada. En España, esta práctica ya estaba contemplada en la Ley 11/2018.

## Información sobre Sostenibilidad: Definición y características.

La Información sobre Sostenibilidad, según las distintas normativas europeas, abarca aspectos ambientales, sociales y de gobernanza (ASG). En el apartado ambiental, incluye temas como cambio climático, biodiversidad y uso de recursos naturales, entre otros. En lo social, se centra en relaciones laborales, derechos humanos y transparencia con los consumidores. En la gobernanza, aborda la ética empresarial, anticorrupción y las relaciones con proveedores. Esta información es transversal y debe analizarse bajo el enfoque de doble materialidad, considerando los impactos financieros y sociales.

Para ser útil, la Información sobre Sostenibilidad debe cumplir características fundamentales (pertinencia y representación fiel) y de mejora (comparabilidad, verificabilidad y comprensibilidad), lo que implica datos precisos, neutrales y trazables, además de claras referencias temporales y sectoriales. No obstante, el desarrollo constante de los estándares y herramientas de control representa un desafío adicional para garantizar su calidad y fiabilidad.

Los principales retos incluyen la integración de la sostenibilidad en todos los niveles de la organización, responder a las diversas demandas de los grupos de interés y gestionar la complejidad del reporte sobre toda la cadena de valor. También es necesario afrontar la diversidad temática, la heterogeneidad de indicadores, la falta de personal especializado y las diferencias regulatorias entre países. Para superar estos desafíos, se requiere un modelo de gobernanza claro, procesos robustos y unificación de criterios a través de manuales específicos.

## Delimitación del alcance de la Información sobre Sostenibilidad.

Para delimitar el alcance de la Información de Sostenibilidad, se plantean los siguientes aspectos:

- Determinación del grupo de sociedades incluidas en los estados financieros para identificar las que generan datos relevantes en aspectos ASG, utilizando una metodología que organiza indicadores por temáticas, asegurando la integración de todas las entidades relevantes dentro del perímetro del reporte de sostenibilidad, con un proceso de actualización anual para reflejar cambios estructurales.
- Extensión del análisis a toda la cadena de valor de la organización, cubriendo las fases previas, propias y posteriores del modelo de negocio. Este análisis identifica actividades clave, agentes y geografías involucrados en cada etapa, asegurando una visión integral de los impactos y riesgos asociados. También se establece la importancia de actualizar periódicamente la cadena de valor para reflejar cambios operativos y mejorar la precisión de los datos. En casos complejos, se pueden usar estimaciones justificadas para garantizar la representatividad.
- Análisis de doble materialidad para identificar impactos, riesgos y oportunidades (IROs) en temas de sostenibilidad: considerando cómo las actividades empresariales afectan al entorno y cómo estas cuestiones impactan financieramente a la organización. Incluye la identificación de temáticas relevantes, su evaluación, la definición de umbrales de materialidad y su validación por la Alta Dirección. Este proceso asegura que los datos divulgados sean exhaustivos y alineados con la estrategia corporativa, fomentando la integración de sostenibilidad en la gestión de riesgos y la toma de decisiones estratégicas.

## Roles clave en el Gobierno y supervisión del SCIIS.

Se identifican 3 roles clave de cara al establecimiento y control del SCIIS:

### 1. Funciones de Gestión

- Responsables de la recopilación, elaboración y control de la información de sostenibilidad, considerando la doble materialidad y requisitos legales.
- Participan múltiples áreas (Sostenibilidad, Riesgos, Finanzas, Recursos Humanos, etc.), encargadas de actividades como la definición de criterios de reporte, compilación de información y diseño de controles.
- Un área coordinadora supervisa la coherencia y comparabilidad del proceso, garantizando el cumplimiento de regulaciones y la integración entre información financiera y de sostenibilidad.

### 2. Funciones de Control

- Estas garantizan la existencia de controles que mitiguen riesgos asociados a la Información sobre Sostenibilidad.
- Sus tareas incluyen asegurar la integridad del SCIIS, evaluar riesgos y controles, supervisar la ejecución de controles y fomentar la automatización de procesos.
- Actúan como soporte crítico para los responsables de la gestión, asegurando que los controles son suficientes y eficaces.

### 3. Función de Evaluación (Auditoría Interna)

- Realiza una revisión independiente del diseño y eficacia de los controles del SCIIS.
- Evalúa riesgos y el modelo de gobierno y control, emitiendo recomendaciones para mejorar el sistema.
- Proporciona confianza a los órganos de administración y grupos de interés mediante revisiones periódicas y asesoramiento, fortaleciendo el tratamiento de los riesgos y el control interno.

## Papel de los Órganos de Gobierno en la Información sobre Sostenibilidad.

La integridad de la Información sobre Sostenibilidad requiere una estructura de gobierno sólida que incluya el Órgano de Administración, la Comisión de Auditoría y, en su caso, la Comisión de Sostenibilidad.

El Órgano de Administración tiene la responsabilidad última de asegurar un SCIIS efectivo, promoviendo la cultura de control interno y supervisando la elaboración de informes de sostenibilidad.

Las comisiones especializadas, como la de Auditoría, supervisan la eficacia de los controles internos y los riesgos asociados, mientras que la Comisión de Sostenibilidad, de existir, puede proponer estrategias y políticas ASG para su aprobación. La colaboración entre estas comisiones

es clave para abordar riesgos financieros y no financieros de manera integrada. Se recomiendan mecanismos como reuniones conjuntas y gestión coordinada de riesgos para fortalecer su eficacia. Además, su composición requiere perfiles diversos con conocimientos y experiencia en sostenibilidad, entre otros ámbitos, así como su formación y capacidad para abordar temas emergentes, esenciales debido a la evolución constante de estándares y normativas.

La Alta Dirección juega un papel crucial al asignar recursos, desarrollar políticas y garantizar la transparencia en la rendición de cuentas. Su compromiso se refleja en procesos como la certificación del dato y la vinculación de incentivos variables a la calidad de la información reportada. Esto asegura que la Información sobre Sostenibilidad sea coherente, relevante y cumpla con los estándares normativos, reforzando la confianza de los grupos de interés en la organización.

Asimismo, de cara a un adecuado gobierno y supervisión sobre el SCIIS se consideran los siguientes aspectos adicionales:

- **Formalización del Modelo de Gobierno:** permite establecer roles y responsabilidades segregados dentro de las organizaciones, adaptándolos a sus necesidades operativas y regulaciones. Cada entidad debe garantizar la independencia y objetividad de sus funciones mediante mecanismos como aseguramientos externos. Para ello es crucial documentar el Modelo de Gobierno de la Información sobre Sostenibilidad, especificando áreas, roles y responsabilidades para una gestión clara y eficiente.
- **Integración y sinergias entre los sistemas de control existentes:** facilita una mayor eficiencia del sistema de control de las organizaciones, considerando los paralelismos existentes entre el Sistema de Control Interno de la Información Financiera (SCIIF) y el SCIIS, aprovechando metodologías, controles y herramientas. Igualmente, otros modelos de control, como los de cumplimiento, pueden complementar los procesos del SCIIS.

## Marco conceptual para el diseño e implementación del SCIIS.

El marco conceptual del modelo COSO ICSR destaca la importancia de contar con un SCIIS eficaz, que garantice que la información reportada sea útil, fiel y verificable por terceros, con características como precisión, claridad y neutralidad. Integra los siguientes elementos clave:

- **Entorno de control:** enfatiza el compromiso de la organización con la ética, mediante políticas como el Código Ético y el canal de denuncias. La Alta Dirección supervisa el cumplimiento de los objetivos de sostenibilidad y fomenta la competencia y formación del personal.
- **Evaluación de riesgos:** aplicando criterios de doble materialidad (impacto y financiera) para identificar riesgos relevantes, teniendo en cuenta los cambios internos, externos y tecnológicos, además de riesgos específicos como errores, fraude o inconsistencias en la información proporcionada.
- **Actividades de control:** abordan los riesgos identificados mediante controles a nivel de entidad, proceso y tecnología, asegurando la calidad y disponibilidad de los datos.
- **Información y comunicación:** fundamentales para gestionar y comunicar datos de sostenibilidad de forma transparente y adaptándose a las demandas del entorno.
- **Supervisión:** refuerza la confianza en la información mediante evaluaciones periódicas, asegurando que los controles internos evolucionen junto con los requerimientos, fortaleciendo la fiabilidad y la calidad de los reportes.

El SCIIS abarca diversos canales y formatos para la divulgación de Información sobre Sostenibilidad, como informes financieros, páginas web corporativas y cuestionarios de agencias de rating, entre otros. Estos desgloses pueden basarse en marcos normativos (NEIS, ISSB, TCFD, SEC y GRI) de cara a garantizar que los datos divulgados sean relevantes y útiles para los usuarios, enfocándose en los impactos, riesgos y oportunidades materiales de las organizaciones.

Se sugiere la utilización de criterios de priorización, dado que no siempre es posible cubrir toda la Información de Sostenibilidad, para implementar el SCIIS de manera eficiente. La normativa europea incluye alrededor de cien requerimientos de desglose, abarcando unos mil puntos de datos en informes de sostenibilidad, incluyendo datos narrativos, semi-narrativos o numéricos, cada uno con diferentes riesgos inherentes, siendo los cuantitativos generalmente de mayor riesgo. Aunque la información de sostenibilidad es predominantemente cualitativa, su divulgación requiere un enfoque detallado sobre el contexto de las actividades empresariales, incluyendo estrategia, riesgos e impactos a corto, medio y largo plazo. Además, integrar información de la cadena de valor presenta retos adicionales por la dependencia de datos de terceros.

La normativa exige incluir desgloses materiales no contemplados en las NEIS cuando son relevantes desde una perspectiva financiera, ambiental o social. Para garantizar la calidad de estos datos, es crucial que estén claramente definidos o se ajusten a marcos aceptados, como GRI o ISSB de cara a que el SCIIS asegure la razonabilidad y confiabilidad de la información adicional reportada, fortaleciendo su utilidad para la toma de decisiones estratégicas.

## Scoping de riesgos del SCIIS.

Los riesgos asociados al reporte de la Información sobre Sostenibilidad surgen generalmente por falta de control interno y procesos definidos, lo que puede ocasionar información no alineada con las normativas. La identificación de riesgos requiere previamente definir y comunicar la estrategia de sostenibilidad de la compañía, junto con principios claros de medición y reporte. Además, el SCIIS debe asegurar características fundamentales como pertinencia, representación fiel, comparabilidad y verificabilidad de la información.

Entre los principales factores de riesgo se identifican los siguientes:

- Fallos en identificación de asuntos materiales, como la falta de objetivos claros, asignación de recursos y metodologías aceptadas para evaluar impactos, riesgos y oportunidades.
- Errores en presentación de información debido a cálculos incorrectos, omisión de datos o falta de desgloses adecuados. La inclusión de datos de la cadena de valor y la coherencia con información financiera representan desafíos adicionales, especialmente en organizaciones grandes, con operaciones internacionales y niveles de madurez desigual en sus controles internos y gestión de riesgos.
- Fraude, como el “greenwashing” o el “socialwashing” (blanqueo medioambiental o social).
- Ciberseguridad, debido a la alta dependencia digital y exposición a amenazas como el “ransomware”.
- Cambios regulatorios.
- Divulgación de información confidencial.
- Transformación cultural requerida por la normativa.

## Actividades de control del SCIIS.

Las actividades de control específicas en una entidad buscan mitigar riesgos de errores o irregularidades en la Información sobre Sostenibilidad y se organizan en tres niveles: controles a nivel de entidad, de proceso y de tecnologías de la información.

- Controles a nivel de entidad (ELCs): se documentan en matrices de riesgos y controles similares a las utilizadas en el SCIIF, incluyendo políticas del SCIIS y canales de denuncia, con revisiones anuales para garantizar su actualización y trazabilidad.
- Controles a nivel de proceso: se definen en función del análisis de doble materialidad y de los negocios o sociedades relevantes para los temas de sostenibilidad, garantizando que los riesgos identificados sean abordados eficazmente.
- Controles de tecnologías de información: es crucial disponer de un inventario de aplicaciones clave y establecer controles generales (P.ej.: gestión de accesos, *backups* o segregación de funciones) y específicos de aplicaciones (P.ej.: conciliaciones automáticas o restricciones de parámetros). Dada la naturaleza diversa de la Información sobre Sostenibilidad, se requiere gestionar un mayor número de aplicaciones que en el SCIIF, abarcando datos de diversa índole, tales como emisiones de CO<sub>2</sub> o información de empleados, aplicando una metodología adaptada que facilite la captura, procesamiento y reporte confiable.

## Documentación de procesos y controles del SCIIS.

Se consideran los siguientes elementos de cara a documentar el SCIIS:

- Procedimiento de cálculo de la doble materialidad, alineada con la Guía de Implementación de Análisis de Materialidad del EFRAG y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).
- Identificación de los procesos relevantes de negocio que afectan a la Información sobre Sostenibilidad, en base al análisis de doble materialidad.
- Manual del SCIIS con el procedimiento de reporte de la Información sobre Sostenibilidad, donde se describan las actividades a realizar por las áreas implicadas para asegurar el correcto reporte de información.
- Instrucciones de reporte sobre los requerimientos de desglose de la Información sobre Sostenibilidad, al estilo de las guías y procedimientos que rigen la elaboración de la información financiera.
- Matrices de riesgos y controles.
- Matrices de roles y responsabilidades.
- Política y manual detallado del SCIIS que desarrolle y recoja el procedimiento de control interno y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad.
- Flujogramas o narrativas que recojan el proceso de cálculo y reporte de los principales indicadores cuantitativos y cualitativos.
- Mapa de Sistemas y matriz de riesgos y controles generales de sistemas de información (ITGCs) vinculados al Informe de Sostenibilidad.



## Mantenimiento, actualización y supervisión del SCIIS.

La eficacia y eficiencia del SCIIS requiere realizar actividades regulares de mantenimiento, actualización y supervisión de su funcionamiento y su adaptación a cambios en el entorno, a través de un plan anual de control interno, contemplando:

- Mantenimiento y actualización: incluye la actualización periódica de la cobertura del SCIIS (*scoping*); anualmente o ante cambios significativos, analizando los riesgos para el alcance requerido y validar que el modelo sigue siendo vigente a la realidad de la compañía y la actualización de documentación; manteniendo registros precisos y actualizados de los procesos, procedimientos y políticas, actualizando manuales y guías según sea necesario.
- Supervisión: independiente a lo que Auditoría Interna realice dentro de su plan, se asigna típicamente a la función responsable del mantenimiento del SCIIS, contemplando: la Revisión Periódica de Controles, la Supervisión periódica de determinados elementos, más allá de los controles (P.ej.: actividades y transacciones clave para identificar irregularidades y desviaciones con herramientas de monitorización automatizada) y el diagnóstico del SCIIS: análisis teórico del modelo respecto a mejores prácticas o marcos metodológicos.
- Reporte a órganos de administración, dirección y supervisión sobre la evaluación del diseño y efectividad del SCIIS: posibles debilidades materiales, cambios relevantes y en el desempeño (indicadores de rendimiento ligados al SCIIS).
- Plan de Comunicación y formación a las áreas intervinientes en el SCIIS.
- Tecnologías de soporte para la elaboración de la información y el control interno.

## Evaluación del SCIIS.

Durante la evaluación del SCIIS se identifican riesgos y deficiencias de control interno que pudieran afectar al cumplimiento de sus objetivos. Su realización puede inspirarse en la *Guía del grupo de trabajo constituido a propuesta de la CNMV sobre control interno de la Información Financiera*, con las adaptaciones necesarias, así como las guías emitidas por COSO. De cara a la evaluación del SCIIS, se deberá tener en cuenta su estado de implantación y su grado de desarrollo respecto al SCIIF. Se espera que el nivel de madurez del SCIIS vaya aumentando progresivamente hasta poder someterse a una verificación con seguridad razonable, como contempla la CSRD.

Para llevar a cabo la evaluación, se plantean los siguientes elementos:

- Evaluación del diseño de las estructuras de control interno existentes: comienza con la comprensión de la estrategia, modelo de gobierno, riesgos y factores específicos de la organización en este ámbito. Es fundamental analizar el enfoque de implementación del SCIIS, considerando criterios como doble materialidad, complejidad de la información, y riesgos asociados, incluyendo controles de TI y de la cadena de valor, enfocados en su suficiencia y efectividad.
- Evaluación del funcionamiento de los controles: verifica si operan como se espera, considerando factores como su diseño, tipo (manual o automático), periodicidad y efectividad. Se realiza a través de técnicas de revisión (entrevistas, observaciones, inspecciones) y análisis de evidencias documentales.
- Evaluación de las debilidades: en caso de encontrar fallos, se evalúa su impacto en la integridad y confiabilidad de los datos, clasificando la gravedad de los hallazgos y proponiendo mejoras.

Además, se promueve la capacitación y concienciación de quienes supervisan y ejecutan los controles.

- Periodicidad y alcance de evaluaciones: en función de la naturaleza de la organización, su entorno regulatorio y los riesgos inherentes. Se recomiendan evaluaciones anuales, trimestrales o continuas, así como revisiones específicas ante cambios significativos, priorizando indicadores críticos, procesos relevantes y factores regulatorios o estratégicos, o los requerimientos a juicio del órgano de administración.
- Certificación de la Información sobre Sostenibilidad: en el SCIS se puede implantar un proceso o estructura de certificación formal, con periodicidad anual, coincidiendo con la elaboración del Informe de Sostenibilidad, que deberá proporcionar una serie de garantías determinadas por la responsabilidad de quien firma esa certificación.

## Función de Auditoría Interna.

Auditoría Interna juega un papel clave al respaldar al Órgano de Administración en la supervisión del SCIS, mediante un modelo de evaluación periódica del sistema para asegurar su correcto diseño y funcionamiento, identificando deficiencias y áreas de mejora, revisando el proceso de elaboración de la información, asegurando su integridad y transparencia, en coordinación con verificadores externos.

La revisión por parte de Auditoría Interna, siempre manteniendo su independencia y objetividad, puede abarcar los siguientes aspectos:

- La gobernanza.
- Políticas y marcos de referencia.
- Coherencia y comparabilidad de los datos.
- Procesos de gestión de riesgos y la elaboración de información.
- Disponibilidad y certificación de datos relevantes, asegurando la correcta delimitación del perímetro de reporte y el cumplimiento de metodologías definidas.

En etapas iniciales de implantación del SCIS, la revisión se adaptará al grado de madurez del sistema, priorizando aspectos de mayor criticidad, como el análisis de doble materialidad o procesos de captura de datos.

## Verificador externo.

Por su parte, el verificador externo puede desempeñar dos roles principales en relación con la Información sobre Sostenibilidad:

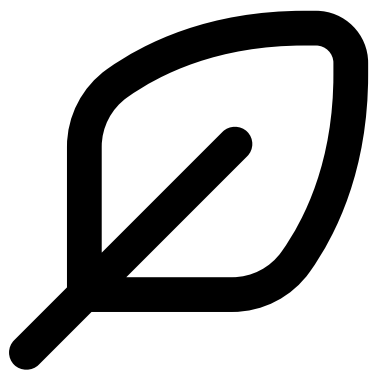
- Verificación del Informe de Sostenibilidad: la CSRD exige una verificación externa independiente del informe para garantizar su conformidad con las normas de presentación vigentes. Este proceso comienza con un nivel de aseguramiento limitado y evolucionará hacia un aseguramiento razonable a partir de 2028, proporcionando mayor confianza en la información reportada. Aunque el

verificador no emite una conclusión específica sobre la eficacia del SCIIS, puede señalar debilidades significativas identificadas durante su revisión, lo que impulsa el fortalecimiento continuo de los sistemas de control interno.

- Evaluación del SCIIS: los Órganos de Gobierno pueden encargar voluntariamente una evaluación del SCIIS para reforzar la confiabilidad y efectividad del sistema de control interno. Este trabajo, que puede incluir aseguramiento limitado o razonable, busca fortalecer la confianza de los grupos de interés, garantizar el cumplimiento normativo, validar la integridad de la documentación y priorizar riesgos. Además, los hallazgos y recomendaciones del informe contribuyen a la mejora continua del SCIIS, aumentando la credibilidad de los procesos internos y facilitando la implementación de controles robustos.



# Introducción



## Objetivo y alcance.

Las obligaciones de reporte en relación con la Información sobre Sostenibilidad de las empresas y sus administradores, que se derivan de la legislación de la Unión Europea y su trasposición a la normativa de los Estados miembros, requieren de la existencia de un sistema de control interno de la información generada.

Este sistema debe ser robusto y capaz de proporcionar confianza a los principales actores implicados: al máximo órgano de administración de las organizaciones, a las Comisiones especializadas, en caso de disponer de ellas (principalmente las de auditoría y sostenibilidad, si bien esta última no es frecuente en todas las entidades) y a otros grupos de interés o *stakeholders* potencialmente usuarios de este tipo de información, como pueden ser los supervisores, los analistas o la sociedad en su conjunto.

La Información sobre Sostenibilidad es un elemento esencial para la rendición de cuentas de las compañías ante sus grupos de interés, así como para la toma de decisiones basadas en criterios ambientales, sociales y de gobernanza (ASG). La Unión Europea ha establecido un marco normativo para la Información sobre Sostenibilidad, con el fin de armonizar los requisitos exigibles, mejorar la comparabilidad de los datos y aumentar la confianza de los usuarios de este tipo de información.

En concreto, la Directiva de Información Corporativa en materia de Sostenibilidad, en la Norma Europea sobre Información de Sostenibilidad 2, en su Requerimiento de Divulgación GOV-5, aborda expresamente los procesos de control interno relacionados con la generación y publicación de la Información sobre Sostenibilidad. Esto implica que las organizaciones deben describir cómo gestionan y supervisan internamente la Información sobre Sostenibilidad que divulgan, asegurando la precisión y la integridad de estos datos.

Las compañías deben elaborar y publicar un Informe de Sostenibilidad de forma periódica, siguiendo los principios y criterios establecidos en las normas y estándares europeos, así como en la normativa local que los traspone. Esta información debe reflejar, de manera fiel y transparente, el impacto de las organizaciones en la sociedad y el medio ambiente y, por lo tanto, su contribución al desarrollo sostenible, así como los efectos de las materias ASG sobre la situación, rendimiento y evolución de la entidad.

Para garantizar la calidad, relevancia, fiabilidad y transparencia del Informe de Sostenibilidad, las organizaciones deben contar con un sistema de control interno eficaz que proporcione cobertura a todo el proceso de elaboración, validación y publicación de la citada información. Este sistema de control interno debe encontrarse alineado con los principios y criterios establecidos en las normas y estándares internacionales y adaptarse a las características y riesgos específicos de cada organización.

Además, para el diseño e implementación de un Sistema de Control Interno de Información sobre Sostenibilidad (SCIIS), se deberían tener en cuenta las sinergias existentes entre las metodologías de otros modelos de aseguramiento que pudieran existir en la organización (Sistema de Control Interno de la Información Financiera, modelos de *compliance*, etc.), así como promover la utilización simultánea de controles contemplados en estos modelos.

En relación con este sistema, el auditor interno juega un papel clave desde un doble punto de vista: primero, como asesor en el diseño y la implementación y segundo en la supervisión, puesto

que su experiencia, independencia y visión integral de la organización puede aportar un gran valor para evaluar la adecuación y efectividad de este sistema de control interno, identificando áreas de mejora y recomendaciones para su optimización y mejora continua. A este respecto, es fundamental garantizar su objetividad e independencia, tal y como se contempla en las Normas Globales de Auditoría Interna.

A pesar de que existen marcos de control y metodologías parciales aplicables, los profesionales de este campo y otros usuarios de esta información no disponen de una Guía completa que ayude a desarrollar e implementar, de manera específica, un sistema de control interno de estas características.

Consciente de los retos asociados a la puesta en marcha de un Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad, el Instituto de Auditores Internos de España ha reunido a un grupo de expertos de distintos sectores y ámbitos profesionales para dar respuesta a esta necesidad y asesorar al Instituto en la elaboración de esta Guía. Directores de Auditoría Interna; Directores de Sostenibilidad; Directores de Riesgos; profesionales de la auditoría interna y la verificación externa de este tipo de información; expertos en control interno y reporte, así como consejeros independientes y profesionales del organismo supervisor (en el caso de entidades de interés público), han compartido sus conocimientos y experiencia para llevar a cabo este documento y para que el Instituto de Auditores Internos de España lo ponga a disposición del público interesado.

Esta Guía tiene como objetivo principal proporcionar orientación que ayude a las organizaciones a desarrollar e implantar el SCIIS, así como también para el auditor interno y los Órganos de Gobierno que tienen la responsabilidad de supervisar la Información sobre Sostenibilidad y este sistema de control interno asociado.

Partiendo del marco normativo de la Información sobre Sostenibilidad en la Unión Europea, con especial atención a la Directiva de Información Corporativa en materia de Sostenibilidad (CSRD<sup>1</sup>, en sus siglas en inglés), a las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS, o ESRS<sup>2</sup>, en inglés) y a su Taxonomía medioambiental, se describen, tomando el marco COSO como referencia, los diferentes elementos clave de un SCIIS, así como también los factores que influyen en su diseño e implementación.

Adicionalmente, se describen el rol y las funciones de los participantes, incluido el auditor interno, en relación con la Información sobre Sostenibilidad y el sistema de control interno asociado, así como las metodologías y herramientas más destacables que pueden ser utilizadas para que Auditoría Interna y el verificador externo de Información sobre Sostenibilidad dispongan de una referencia para llevar a cabo su trabajo en este ámbito.

Finalmente, se describe el papel y las responsabilidades del Órgano de Administración y, en su caso, de sus Comisiones especializadas (por ejemplo, las Comisiones de Auditoría y/o de Sostenibilidad, en caso de existir), implicadas en el proceso de supervisión de la Información sobre Sostenibilidad y su sistema de control interno.

Hasta la fecha de emisión de este documento, no existen demasiadas referencias metodológicas específicas para establecer un SCIIS, por lo que esta Guía se presenta como una referencia innovadora en este campo. No obstante, será importante actualizar su contenido conforme surjan nuevos desarrollos normativos o se vaya ganando experiencia en su aplicación en el futuro.

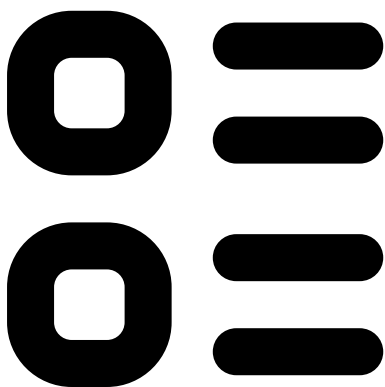
<sup>1</sup> *Corporate Sustainability Reporting Directive.*

<sup>2</sup> *European Sustainability Reporting Standards.*



Parte I

# Legislación y aspectos básicos sobre la Información sobre Sostenibilidad





# 1. Marco normativo.

## 1.1. Normativa de la Unión Europea.

### 1.1.a) Directiva CSRD.

La Directiva (UE) 2022/2464 UE de 14 de diciembre de 2022 sobre Información Corporativa en materia de Sostenibilidad (CSRD<sup>3</sup>), que entró en vigor el 5 de enero de 2023, es la norma europea vigente en el momento de elaboración de este documento en lo que respecta a la divulgación de la Información sobre Sostenibilidad para las grandes empresas de interés público con más de 500 empleados. Para el resto de las entidades obligadas por la CSRD, seguirá vigente transitoriamente, en su caso, la normativa nacional de implementación de la Directiva 2014/95/UE (NFRD<sup>4</sup>), relativa a la divulgación de información no financiera.

¿Cuándo?	¿Quién?
En 2025 sobre el ejercicio 2024	Grandes empresas de interés público con más de 500 empleados
En 2026 sobre el ejercicio 2025	Resto de grandes empresas (+250 empleados y/o facturación de 50 millones € y/o activos totales de 25 millones €) *
En 2027 sobre el ejercicio 2026	Pymes cotizadas** (excepto microempresas), entidades de crédito pequeñas y no complejas y empresas de seguro y reaseguro cautivas
En 2029 sobre el ejercicio 2028	Empresas no europeas que generen una facturación de 150 millones € en la UE y tengan una filial o sucursal en la UE que supere determinados umbrales

\* Umbrales fijados tras la modificación de la Directiva 2013/34/UE en diciembre 2023.

\*\* Cada pyme podrá optar por diferir la obligación y no elaborarla hasta el ejercicio 2028 (publicación en 2029).

De acuerdo con la CSRD, cuyo objetivo es mejorar el marco de presentación y verificación de la Información sobre Sostenibilidad, el contenido de este tipo de información debe tomar como referencia a las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad. En el considerando 50 de la CSRD se hace referencia a que esas normas deben especificar la información que las empresas deben divulgar sobre factores de gobernanza, que debe comprender información sobre los sistemas internos de control y de gestión de riesgos de las empresas en relación con el proceso de presentación de la Información sobre Sostenibilidad.

### 1.1.b) Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS).

El Reglamento delegado (UE) 2023/2772<sup>5</sup> de la Comisión, de 31 de julio completó la Directiva 2013/34/UE adoptando el primer conjunto de normas de presentación de Información sobre

<sup>3</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>

<sup>4</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>

<sup>5</sup> [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L\\_202302772&qid=1730376585289](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302772&qid=1730376585289)

Sostenibilidad. Las NEIS, elaboradas por el EFRAG<sup>6</sup>, constan de 12 normas generales de las que dos son estándares transversales que se aplican a todos los asuntos de sostenibilidad.

La NEIS 2, relativa a Información general, incluye un apartado sobre Gobernanza cuyo objetivo es establecer los requisitos de divulgación que permitan comprender los procesos, controles y procedimientos de gobernanza establecidos para controlar, gestionar y supervisar las cuestiones de sostenibilidad. Dicho apartado incluye cinco requisitos de divulgación.

En su Requerimiento de Divulgación (REDIV) GOV-5 establece que la empresa divulgará las principales características de su sistema de gestión de riesgos y de control interno en relación con el proceso de divulgación de la Información sobre Sostenibilidad y, en particular, la siguiente información:

- El alcance, las principales características y los componentes de los procesos y sistemas de gestión de riesgos y de control interno en relación con la divulgación de Información sobre Sostenibilidad.
- El enfoque utilizado para la evaluación de riesgos, incluida la metodología para su priorización.
- Los principales riesgos detectados y las estrategias para mitigarlos, incluidos los controles asociados.
- Una descripción de la manera en la que la empresa integra las conclusiones de su evaluación de riesgos y sus controles internos, en lo que respecta al proceso de divulgación de Información sobre Sostenibilidad en las funciones y procesos internos pertinentes.
- Una descripción de la notificación periódica de las conclusiones mencionadas en el punto anterior a los órganos de administración, dirección y supervisión.

### 1.1.c) Guías de EFRAG<sup>7</sup> para la implementación de las NEIS.

En mayo de 2024, EFRAG publicó tres guías complementarias de ayuda para la implementación de las NEIS:

- EFRAG IG 1 sobre evaluación de la materialidad.
- EFRAG IG 2 sobre la cadena de valor.
- EFRAG IG 3 sobre los *data points*<sup>8</sup> de las NEIS.

### 1.1.d) Taxonomía medioambiental europea.

El Reglamento (UE) 2020/852<sup>9</sup>, y los posteriores reglamentos delegados que lo desarrollan y complementan, establecen obligaciones progresivas de divulgación sobre la manera y la medida en la que las actividades de las empresas obligadas se califican como medioambientalmente sostenibles. Dicha información debe formar parte del Informe de Sostenibilidad y, por tanto, está afectada por el REDIV GOV-5 de la NEIS 2.

<sup>6</sup> European Financial Reporting Advisory Group.

<sup>7</sup> <https://www.efrag.org/en/projects/esrs-implementation-guidance-documents>

<sup>8</sup> Los *data points* son una lista de unidades específicas de información creada por EFRAG, que deben ser reportadas según las NEIS, definidos para cumplir con los requisitos de información de la CSRD. Según la legislación al respecto, el término en español se conoce por "punto de datos". Dado que el término en inglés es ampliamente conocido y utilizado, se mantiene así a lo largo del documento.

<sup>9</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852&qid=1730376904863>

## 1.2. Regulación vigente en España y otros estándares.

### 1.2.a) Transposición nacional de las normas europeas CSRD-NEIS.

A la fecha de publicación de este documento la CSRD aún no ha sido incorporada al ordenamiento jurídico español. De acuerdo con el actual proyecto de ley<sup>10</sup> (PL) para transponer dicha Directiva, habrá modificaciones en relación con la Información sobre Sostenibilidad en el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) y la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas.

### 1.2.b) ESMA: Prioridades y Directrices.

La *European Securities and Market Authority* (ESMA)<sup>11</sup> publica anualmente, en el último trimestre de cada año, las prioridades comunes de supervisión de aplicación de la normativa europea para los informes financieros anuales del ejercicio siguiente.

En su documento para los Estados de Información No Financiera (EINF) 2023<sup>12</sup>, destacaba el rol que deben tener los órganos de administración y comisiones de auditoría para asegurar procedimientos de control interno y de diligencia debida sobre los datos utilizados. La calidad de los datos de los informes no financieros y la transparencia sobre dicha calidad fue una de las prioridades de supervisión para los EINF 2022<sup>13</sup>. Así mismo, en su documento *European common enforcement priorities for 2024 corporate reporting*<sup>14</sup> de 24 de octubre de 2024, se resalta la importancia de la conexión entre la información financiera y no financiera, puesto que es esencial para proporcionar una visión completa y coherente de la situación y desempeño de las organizaciones.

Además, ESMA ha publicado en julio de 2024 sus directrices para las autoridades nacionales sobre la supervisión de la Información sobre Sostenibilidad<sup>15</sup> (GLESI), de acuerdo con la obligación introducida por la CSRD. Dicha supervisión consiste en examinar si la información mencionada está preparada de conformidad con el marco de normativa aplicable, tomando las medidas apropiadas cuando se identifiquen incumplimientos en el proceso de supervisión.

## 1.3. Otras referencias.

### 1.3.a) Informe anual de gobierno corporativo (IAGC).

El artículo 540 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto 1/2010, de 2 de julio, requiere que las sociedades anónimas cotizadas hagan público, con carácter anual, un informe anual de gobierno corporativo en el que se ofrezca una explicación detallada de la estructura del sistema de gobierno de la sociedad y de su funcionamiento en la práctica.

<sup>10</sup> Proyecto de Ley en trámite desde 15/11/2024.

<sup>11</sup> Organismo regulador y supervisor de los mercados financieros de la Unión Europea.

<sup>12</sup> [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/2023-10/ESMA32-193237008-1793\\_2023\\_ECEP\\_Statement.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/2023-10/ESMA32-193237008-1793_2023_ECEP_Statement.pdf)

<sup>13</sup> [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320\\_esma\\_statement\\_on\\_european\\_common\\_enforcement\\_priorities\\_for\\_2022\\_annual\\_reports.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320_esma_statement_on_european_common_enforcement_priorities_for_2022_annual_reports.pdf)

<sup>14</sup> ESMA32-193237008-8369 European common enforcement priorities for 2024 corporate reporting

<sup>15</sup> [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/2024-07/ESMA32-992851010-1600\\_Final\\_Report\\_on\\_Guidelines\\_on\\_Enforcement\\_of\\_Sustainability\\_Information\\_GLESI.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/2024-07/ESMA32-992851010-1600_Final_Report_on_Guidelines_on_Enforcement_of_Sustainability_Information_GLESI.pdf)

La Circular de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) 5/2013, modificada por la 3/2021<sup>16</sup>, establece los modelos para utilizar en el reporte, que incluyen específicamente:

- 1) En su apartado E, una descripción de los sistemas de control y gestión de riesgos financieros y no financieros.
- 2) En su apartado G, el grado de seguimiento de las recomendaciones del *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*<sup>17</sup>, bajo el principio de cumplir o explicar, incluyendo recomendaciones en materia de sostenibilidad.

### 1.3.b) Consejo de Administración y Comisión de Auditoría.

De acuerdo con el artículo 253 de texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los administradores de la sociedad están obligados a formular las cuentas anuales y el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el Estado de Información No Financiera.

Por otra parte, el artículo 529 ter, aplicable a entidades cotizadas, incluye entre las facultades indelegables del Consejo de Administración la supervisión del proceso de elaboración y presentación de la mencionada información. Y, de acuerdo con el 529 terdecies, deberá constituir una Comisión de Auditoría.

Asimismo, de acuerdo con el Proyecto de Ley para la transposición de la CSRD, se modificará el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para incluir referencias a la Información sobre Sostenibilidad. En particular, en el artículo 529 quaterdecies, se menciona que se incluirán las siguientes funciones mínimas de la Comisión de Auditoría:

- La supervisión de la eficacia del control interno, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con el auditor de cuentas y el verificador de la Información sobre Sostenibilidad las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas durante la auditoría y la verificación.
- La supervisión del proceso de elaboración y presentación de la información financiera y de sostenibilidad preceptiva.

Por su parte, el *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas* recomienda, en relación con los sistemas de información y control interno, que la Comisión de Auditoría supervise y evalúe: (i) el proceso de elaboración y la integridad, no solo de la información financiera sino también de la información no financiera<sup>18</sup>; así como (ii) los sistemas de control y gestión de riesgos financieros y no financieros<sup>19</sup>.

Finalmente, la *Guía Técnica 1/2024 de la CNMV sobre comisiones de auditoría de entidades de interés Público*<sup>20</sup>, publicada el 1 de julio de 2024, define un conjunto de recomendaciones y buenas prácticas. Actualiza la primera versión de 2017 e incorpora el rol de la Comisión de Auditoría en

<sup>16</sup> [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?lang=es&id=BOE-A-2021-16391](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?lang=es&id=BOE-A-2021-16391)

<sup>17</sup> [https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CBG\\_2020.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CBG_2020.pdf)

<sup>18</sup> De acuerdo con la GT 1/2024 de la CNMV, se denomina información no financiera, con carácter genérico, a cualquier información corporativa periódica publicada por las EIP diferente de los estados financieros, como es el informe de gestión y los distintos informes en él contenidos. La información no financiera incluye la Información sobre Sostenibilidad.

<sup>19</sup> De acuerdo con la GT 1/2024 de la CNMV, el término riesgos no financieros comprende aquéllos que no tienen una naturaleza directa financiera, sin perjuicio de sus eventuales impactos financieros, e incluye los riesgos políticos, estratégicos, legales, reputacionales, de ciberseguridad, etc., incluyendo asimismo los riesgos de sostenibilidad.

<sup>20</sup> [https://www.cnmv.es/DocPortal/Legislacion/Guias-Tecnicas/GT\\_ComisionesAuditorias.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Legislacion/Guias-Tecnicas/GT_ComisionesAuditorias.pdf)

relación con la Información sobre Sostenibilidad. En su apartado 3 se trata la supervisión de la información financiera y no financiera y, en particular, hace referencia a:

- Entendimiento del sistema de control interno de la información financiera y no financiera y evaluación de su eficacia.
- Revisar, analizar y comentar los estados financieros y otra información no financiera relevante con la dirección, la auditoría interna, el auditor externo y el verificador de la Información sobre Sostenibilidad.
- Impulsar y supervisar un sistema que permita comunicar a la Comisión de Auditoría las irregularidades, especialmente las de trascendencia financiera, contable o relativa a las materias de sostenibilidad.

En este sentido, conviene recordar que esta Guía tiene como principal objetivo ofrecer buenas prácticas para desarrollar e implantar un SCIS y, por lo tanto, en relación con la información no financiera, se centra en la de sostenibilidad.

Cabe destacar que la Ley 6/2023, de 17 de marzo de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión<sup>21</sup> en su artículo 22.3 y 4 indica que la CNMV podrá requerir explicaciones a las entidades y grupos supervisados que se separen de los criterios, prácticas, metodologías o procedimientos indicados en sus guías técnicas o, en aquellas otras que hagan suyas y hayan sido aprobadas por otros organismos o comités internacionales activos en la regulación y supervisión del mercado de valores.

### 1.3.c) Verificadores del Informe de Sostenibilidad.

La CSRD introduce, a nivel europeo, la exigencia de verificación del Informe de Sostenibilidad por parte de un auditor o un prestador de servicios de verificación acreditado, que ya fue incorporada en España en la Ley 11/2018. En este sentido, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas y el Registro de Economistas Auditores emitieron sendas Guías de actuación, mayoritariamente utilizadas por los verificadores para emitir sus informes de verificación de seguridad limitada bajo la norma de revisión ISAE 3000<sup>22</sup>.

La Comisión Europea completará la CSRD a fin de establecer normas de verificación limitada y evaluará la posibilidad práctica de emitir normas de verificación razonable a través de actos delegados no más tarde del 1 de octubre de 2026 y 2028 respectivamente. Con anterioridad, los Estados miembros podrán emitir normas para aplicación nacional.

A este respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)<sup>23</sup> creó un grupo de trabajo con el objetivo de preparar la primera norma de verificación limitada cuyo objetivo es dar respuesta en los primeros años de implantación de la CSRD a las obligaciones previstas de verificación. El 18 de diciembre de 2024 publicó una nota con dicha norma que será aprobada una vez que entre en vigor la ley que transponga la CSRD.

La responsabilidad del verificador incluye incorporar un conocimiento del sistema de control de la Información sobre Sostenibilidad, dado que y de acuerdo con el Proyecto de Ley, una de las modificaciones de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas se producirá en su artículo 7 ter relativo al informe de verificación de la Información sobre Sostenibilidad, al indicar que el verificador incluirá *"una opinión sobre si la Información sobre Sostenibilidad cumple con las normas de presentación adoptadas por la Unión Europea y el proceso de la entidad para la identificación de la Información sobre Sostenibilidad a incluir en el informe de gestión"*.

<sup>21</sup> <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2023-7053>

<sup>22</sup> *International Standard on Assurance Engagements* 3000.

<sup>23</sup> <https://www.icac.gob.es/>; Verificación de la información sobre sostenibilidad | ICAC

## 2. La Información sobre Sostenibilidad.

### 2.1. Definición.

De acuerdo con la Directiva (UE) 2013/34, de 26 de junio, de los estados financieros, según la modificación efectuada por la Directiva (UE) 2022/2464, de 14 de diciembre (CSRD), y su normativa de implementación en España<sup>24</sup>, se entiende por Información sobre Sostenibilidad la información sobre aspectos ambientales, sociales y de gobernanza. A continuación, se ofrecen más detalles sobre estos tres ámbitos:

- **Ambiental (A):** abarca cuestiones relacionadas con el cambio climático, la economía circular, el agua y los recursos marinos, la contaminación, la biodiversidad y el uso de recursos naturales.
- **Social (S):** se refiere a información sobre la gestión y las relaciones establecidas con la plantilla propia, trabajadores de la cadena de valor, clientes y comunidades afectadas, abarcando temas como las condiciones laborales (diversidad e inclusión, formación, remuneración, gestión de la seguridad y salud), los derechos humanos y el compromiso y la transparencia con los consumidores.
- **Gobernanza (G):** aborda aspectos como la cultura y ética empresarial, la abolición de la corrupción y el soborno, las características de los Órganos de Gobierno, el cumplimiento de políticas y regulaciones, el comportamiento competitivo y las relaciones con los proveedores, incluyendo las prácticas de pago.

La Información sobre Sostenibilidad es amplia y transversal, por lo que el reporte debe fundamentarse en un análisis de doble materialidad<sup>25</sup>, que permita identificar y priorizar los impactos, riesgos y oportunidades vinculados a las cuestiones ambientales, sociales y de gobierno, según su relevancia para cada organización.

### 2.2. Características cualitativas.

De acuerdo con lo establecido en las NEIS, mencionadas en el apartado 1.1. b) anterior, la Información sobre Sostenibilidad debe cumplir con cinco características cualitativas, clasificadas en dos categorías:

#### a) Fundamentales:

- **Pertinencia:** la información debe ser útil para la toma de decisiones, ya que puede marcar una diferencia en las decisiones de los usuarios, con un enfoque de doble materialidad.
- **Representación fiel:** la información debe ser i) completa, es decir, que incluya toda la información material necesaria para que pueda ser entendida por los usuarios), ii) neutra, es decir, imparcial en su selección o divulgación y iii) exacta, es decir, sin errores materiales, con descripciones precisas, con estimaciones, aproximaciones y previsiones claramente indicadas, con afirmaciones razonables y basadas en información de calidad y cantidad suficientes.

<sup>24</sup> GT\_ComisionesAuditorias.pdf (cnmv.es)

<sup>25</sup> Si bien el término empleado en las NEIS es el de “doble importancia relativa”, el Grupo de Trabajo que ha participado en la elaboración de este documento ha decidido emplear el término “doble materialidad”, al considerarse ampliamente conocido por el público en general. El concepto de “doble materialidad” se aborda en detalle en el apartado 2.4 *Alcance de la Información sobre Sostenibilidad* de este documento.

**b) De mejora de la información:**

- *Comparable*: con información de referencia de periodos anteriores de la propia organización o facilitada por otras organizaciones o del sector en que se opera.
- *Verificable*: trazable y que se pueda contrastar/corroborar, lo que implica que varios observadores bien informados e independientes podrían llegar a un consenso sobre su representación fiel.
- *Comprensible*: clara y concisa para que sea entendible por diferentes usuarios.

Para cumplir con todas estas características, es fundamental implementar procesos y controles internos adecuados. Actualmente, esto representa un desafío adicional para la Información sobre Sostenibilidad, debido a que se encuentra en una constante fase de desarrollo y evolución.

### 2.3. Principales retos de la Información sobre Sostenibilidad.

A continuación, se presenta una visión general de los principales retos a los que se enfrenta la Información sobre Sostenibilidad para cumplir con las características cualitativas, anteriormente mencionadas:

- **Necesidad de fortalecer la cultura corporativa y concienciación:** es necesario continuar mejorando para que todos los niveles de la organización, incluyendo la Alta Dirección, reconozcan la importancia de que la Información sobre Sostenibilidad sea medible, fiable y de calidad. La implementación y el control de objetivos de sostenibilidad relacionados con la retribución variable, así como la formación y las certificaciones, desde el nivel operativo hasta el máximo responsable, que aseguran que cada área es garante de la veracidad de la información que proporciona, ayudarán a garantizar que esta responsabilidad se integre paulatinamente en todos los estratos de las compañías.
- **Contenidos condicionados por los requerimientos de los grupos de interés y usuarios de información:** el Informe de Sostenibilidad debe dar respuesta a los requerimientos y expectativas de los diferentes grupos de interés y usuarios de información a los que se dirige (inversores, analistas, clientes, reguladores, ONGs, activistas, empleados, proveedores, la comunidad, etc). Esto puede generar el riesgo de que los reportes se sobrecarguen de contenido al intentar satisfacer las necesidades informativas de todos ellos, debido a que éstos también se emplean como instrumentos de comunicación de las compañías.
- **Escasa madurez de los estándares de reporte y control:** los estándares de sostenibilidad de carácter regulatorio son aún muy recientes, contemplados por primera vez en la Directiva 2014/95/UE (traspuesta en España mediante la Ley 11/18 de información no financiera y diversidad) y remplazada por la CSRD de 2022. En el ámbito del control interno, COSO publicó el primer estándar de control específico para la Información sobre Sostenibilidad en 2023<sup>26</sup>.
- **Alcance de reporte amplio:** la sostenibilidad requiere reportar no solo sobre las operaciones propias de la empresa (sociedades controladas), sino también sobre su cadena de valor, lo que incluye las fases anteriores (*upstream*) y posteriores (*downstream*).

<sup>26</sup> Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de Informes de Sostenibilidad: [https://www.coso.org/\\_files/ugd/719ba0\\_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf)

- **Información basada en diferentes horizontes temporales:** el reporte de sostenibilidad contempla varios horizontes temporales: a corto plazo (período de referencia en los estados financieros); a medio plazo (desde el final del período de referencia a corto plazo hasta cinco años después) y a largo plazo (más de cinco años), lo que añade complejidad al reporte, ya que debe incluir proyecciones futuras y juicios de valor, así como análisis en el tiempo.
- **Amplio espectro de cuestiones:** la sostenibilidad contempla una gama de temas muy diferentes, y cada organización debe identificar y priorizar aquellos que sean relevantes, con el objeto de asegurar un reporte efectivo. Por ejemplo, tiene sentido que una empresa energética otorgue mayor prioridad al reporte sobre la gestión del cambio climático, mientras que una compañía de bebidas se enfoque, en mayor medida, en la gestión del agua.
- **Indicadores con unidades de medida heterogéneas:** la Información sobre Sostenibilidad incluye indicadores cuantitativos con diversas unidades de medida, desde *data points* expresados, por ejemplo, en toneladas de residuos, euros, kWh o m<sup>3</sup> de agua en materia ambiental, hasta *data points* que se miden en personas o número de denuncias, en materia social. Por otra parte, la CSRD introduce *data points* que combinan fuentes financieras y de sostenibilidad, tales como los efectos financieros previstos de los riesgos materiales físicos y de transición. Asimismo, la Información sobre Sostenibilidad destaca por incluir un alto contenido de requerimientos cualitativos además de cuantitativos.
- **Nuevas responsabilidades dentro de la organización:** en la actualidad, muchas unidades de reporte (sociedades o ubicaciones) no cuentan con departamentos específicos encargados de elaborar determinada Información sobre Sostenibilidad, como, por ejemplo, la referida a residuos o cambio climático.
- Es crucial establecer un **modelo de gobierno** claro (ver punto 3 *Gobierno y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad* de esta Guía) y nombrar **responsables del reporte y control** que se encuentren alineados con quienes gestionan la información y establecen sus objetivos y su seguimiento.
- **Necesidad de personal especializado y cualificado:** la CSRD exige reportes detallados y precisos sobre aspectos ASG, lo que requiere profesionales capacitados, con un alto nivel de conocimiento técnico, habilidades avanzadas en análisis de datos y una sólida comprensión del marco normativo.
- **Materialidad de sostenibilidad:** tal y como se describe en el apartado 2.4 *Alcance de la Información sobre Sostenibilidad* de esta Guía, la materialidad de sostenibilidad contempla un amplio enfoque, considerando una doble perspectiva: por una parte, se basa en cómo los factores de sostenibilidad afectan a la posición financiera de la empresa (materialidad financiera) y, por otra, en cómo las operaciones de la empresa impactan en el medio ambiente y en la sociedad (materialidad de impacto).
- **Origen de información disperso y procesos manuales:** hoy, la Información sobre Sostenibilidad se obtiene de múltiples fuentes y, en general, mediante procesos altamente manuales, que cuentan con el limitado apoyo de herramientas poco robustas y heterogéneas entre las diferentes unidades de reporte.

Además de estos retos, en empresas que operan en diferentes países, pueden aplicarse regulaciones o estándares locales diferentes a los globales. De esta manera, es esencial elaborar un “Manual de la Información sobre Sostenibilidad” que evite, en la medida de lo posible, la diversidad de enfoques y, cuando esto no sea posible, proporcione un criterio documentado para realizar el reporte.



## 2.4. Alcance de la Información sobre Sostenibilidad.

El alcance de la Información sobre Sostenibilidad se determinará a través de un proceso integrado en el que se tengan en cuenta los siguientes tres elementos interrelacionados, que deberán llevarse a cabo de forma complementaria y paralela:

### 2.4.1. Revisar el conjunto de sociedades de la empresa informante consideradas en sus estados financieros.

El grupo de sociedades de los estados financieros consolidados (matriz y todas las empresas filiales) debe ser adaptado a la Información sobre Sostenibilidad, con el objetivo de identificar qué sociedades concretas generan información para las diferentes cuestiones ASG.

Para ello se puede cumplir con el siguiente proceso:

- a) **Obtener el perímetro societario de los estados financieros:** generalmente, el área financiera contará con el listado que refleje, una a una, las sociedades que configuran el Grupo consolidado, así como a las entidades asociadas y bajo control conjunto. Es recomendable que este listado incluya información sobre cada sociedad, principalmente el método de consolidación, el porcentaje de participación y el país en el que operan.
- b) **Revisar los *data points* requeridos por la CSRD:** de manera paralela, y tomando como referencia el análisis de doble materialidad, será necesario obtener el detalle de datos o *data points* del EFRAG (requeridos por las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, que, aproximadamente, suponen unos cien requerimientos de divulgación) que afecten a la organización. Dado que el EFRAG plantea en torno a mil datos o *data points*<sup>27</sup>, para hacer más eficiente el proceso, se podrían tomar como referencia aquellos indicadores de carácter cuantitativo (si bien, para un análisis completo y exhaustivo se recomienda el análisis también de los indicadores cualitativos), obligatorios y materiales para la compañía.
- c) **Crear temáticas según la naturaleza de los *data points*:** se agruparán los *data points* en diferentes temáticas de sostenibilidad, en función del criterio al que atienda cada conjunto societario. Dicho criterio podrá implicar la adaptación del perímetro societario de los estados financieros en función a la naturaleza de los diferentes *data points* requeridos por la CSRD. Por ejemplo, todos los indicadores sobre la plantilla propia (NEIS S1) podrán atender a un criterio societario que sea “todas las sociedades del Grupo controladas con empleados” y se podrán englobar bajo una misma temática de reporte, cuyo nombre podría ser “Plantilla propia”. De este modo, se asegurará que, para construir los *data points* consolidados de la temática “Plantilla propia” (plantilla y diversidad, salarios, formación o seguridad y salud, entre otros), se agreguen los datos de todas las sociedades controladas con empleados.  
  
Otro ejemplo podría ser los indicadores relacionados con los consumos de energía y emisiones de alcance 1 y 2 (NEIS E1) cuyo criterio societario podría corresponderse con “todas las sociedades del Grupo controladas con activos o empleados” y agruparse bajo otra categoría de perímetro diferente llamada “Energía y emisiones de alcance 1 y 2”.
- d) **Identificar responsables por temática:** se identificará a responsables de reportar o propietarios de la información de cada temática y se validará con ellos si los criterios establecidos (que determinan si incluir o excluir una sociedad) son consistentes.

<sup>27</sup> A fecha de elaboración de esta Guía se encuentran pendientes de publicación los requerimientos de desglose sectoriales bajo las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

A partir de las temáticas establecidas y sus criterios, se podrá adaptar el perímetro societario de los estados financieros al reporte de sostenibilidad, asegurando la divulgación de la información relativa a todo el Grupo consolidado.

Si bien puede tomar diversos formatos, se propone utilizar una matriz cuya primera columna refleje el listado de sociedades que configuran el Grupo, al máximo detalle y cuya primera fila identifique las diferentes temáticas de sostenibilidad objeto de reporte (plantilla propia, energía y emisiones de alcance 1 y 2 o proveedores, entre otras). Esta matriz debe señalar cada una de las sociedades que generan datos para las diferentes temáticas ASG.

Dada la diversidad de situaciones que pueden presentarse, a continuación, se relacionan los principales aspectos para tener en cuenta a la hora de determinar las operaciones propias:

- Algunas sociedades pueden ser irrelevantes a efectos de sostenibilidad, mientras que otras pueden ser muy significativas al presentar impactos, riesgos y oportunidades materiales en temas ASG específicos.
- Es necesario actualizar, generalmente por parte del área financiera, el conjunto societario, al menos, con carácter anual, reflejando sus cambios (alta de compañías, baja de compañías y otros cambios estructurales) y distribuirlo periódicamente a los responsables de cada temática de sostenibilidad. Para el reporte y verificación de la información, se recomienda que se actualice a cierre del ejercicio, para que los datos reportados hagan referencia a las sociedades que han formado parte del perímetro durante el año y, si existe pre-verificación en el tercer trimestre, también en este momento.
- Al menos una vez al año, se deberá revisar si las sociedades previamente excluidas de una temática han comenzado a cumplir con el criterio establecido. Por ejemplo, para la temática "Plantilla propia", habrá que verificar si una sociedad excluida ha empezado a tener empleados entre un ejercicio y otro y, en tal caso, determinar si debe ser incluida.
- Habrá indicadores que hagan referencia al "valor a cierre" (por ejemplo, la plantilla total a cierre) y otros que hagan referencia a "la suma de valores durante el ejercicio" (por ejemplo, enfermedades profesionales). Para los indicadores que hagan referencia a "la suma de valores durante el ejercicio" es importante integrar los datos de las sociedades que formaron parte del Grupo consolidado durante el año, pero que antes del cierre del ejercicio han causado baja.
- El criterio establecido para cada temática debe garantizar la integridad y completitud de la información, abarcando la totalidad de las sociedades que generan datos relacionados con la temática en cuestión. En aquellos casos en los que la información se encuentre muy dispersa entre sociedades podrían establecerse, siempre que se documente, parámetros de representatividad/materialidad sobre una cobertura cuantificable, o en algunos casos cualitativa, que justifiquen los motivos de excluir determinadas sociedades menos significativas<sup>28</sup>. Así, siempre que se encuentre documentado, podrá establecerse un parámetro de representatividad que garantice el reflejo de la imagen fiel del Grupo.

<sup>28</sup> En Grupos consolidados que gestionan un gran volumen de sociedades controladas (por ejemplo, 300-400), recopilar los datos puede requerir un esfuerzo muy significativo. En estos casos, se podría realizar un análisis de representatividad/materialidad y evaluar la dispersión de los datos. Por ejemplo, si el 99% de los datos se concentran en cien sociedades, mientras que el 1% restante se encuentra distribuido entre otras 100 sociedades, se sugiere el establecimiento de umbrales documentados que permitan excluir aquellas sociedades menos significativas, siempre que se encuentre justificado y se asegure una representación fiel de la realidad del Grupo.

### 2.4.2. Extensión del análisis a toda la cadena de valor.

La cadena de valor comprende todas las actividades, recursos y relaciones que forman parte del modelo de negocio de una organización, así como el entorno externo en el que opera. Es un marco fundamental para asegurar que las cuestiones de sostenibilidad se integran en todas las etapas en las que se basa para crear sus productos y servicios, desde la concepción hasta la entrega, consumo y el final de su ciclo de vida. Comprender claramente la cadena de valor es crucial para realizar un análisis de doble materialidad efectivo e identificar los impactos, riesgos y oportunidades que puedan surgir a lo largo de la misma.

Dentro de este análisis de la cadena de valor, cobra importancia el tratamiento de las empresas asociadas y negocios conjuntos. En este sentido, se deberá evaluar si forman parte de esta, como proveedores o clientes. Si es así, se considerarán agentes dentro de ella, integrándose su exposición a los impactos, riesgos y oportunidades en el análisis consolidado de la entidad.

Por el contrario, si no forman parte de la cadena de valor, se podrán tratar como inversiones, evaluando sus impactos y reportando aquellos materiales.

En ambos casos se divulgarán los indicadores relacionados con el alcance 3 de la Compañía, cuando sea significativo, dada la naturaleza del indicador. Existen tres fases de la cadena de valor:

- Fases anteriores (*upstream*): incluye las actividades, recursos y relaciones que la organización utiliza para crear sus productos o servicios. Esto abarca desde las materias primas y proveedores directos e indirectos, hasta cualquier relación comercial necesaria para la elaboración de los productos o servicios.
- Operaciones propias: comprende las actividades, recursos y relaciones llevadas a cabo por la organización para desarrollar su actividad y sus productos y servicios.
- Fases posteriores (*downstream*): engloba las actividades, recursos y relaciones necesarias para la comercialización, uso y finalización del ciclo de vida de los productos y servicios de la organización. En esta fase se incluyen las relaciones comerciales, tanto directas como indirectas y/o los clientes que utilizan los productos y servicios de la empresa u otras etapas posteriores identificadas por la entidad, quedando excluido el usuario final.

A continuación, se detalla el proceso para la definición de la cadena de valor:

- a)** Identificar las distintas etapas de la cadena de valor: reconocer y definir las diferentes etapas que componen cada una de las fases (anteriores, operaciones propias y posteriores) de la cadena de valor de la compañía. Por ejemplo, en la parte *downstream* podrían encontrarse las etapas de comercialización, uso o postventa.
- b)** Establecer las actividades clave en cada una de las etapas: detallar las principales actividades que ocurren en cada una de las etapas definidas. Siguiendo el ejemplo anterior, en la etapa de postventa, en *downstream* podrían identificarse actividades como servicio de atención al cliente, soporte técnico o gestión de los residuos del cliente.
- c)** Identificar los agentes involucrados en las distintas actividades: determinar todos los agentes que participan directa o indirectamente en las actividades de cada etapa de la cadena de valor. Esto puede abarcar desde proveedores de materias primas hasta distribuidores y otros canales de distribución (como las franquicias), clientes, socios comerciales y otros agentes relevantes que contribuyen al éxito de las operaciones en cada etapa.
- d)** Determinar las principales geografías: identificar las ubicaciones geográficas principales donde se llevan a cabo las diferentes actividades de la cadena de valor.

Dado que este proceso puede resultar complejo debido a la posible existencia de opciones transitorias, estimaciones o, incluso, la no disponibilidad de datos que flexibilizan la primera adopción de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, de acuerdo con las guías de implantación del EFRAG, se detallan a continuación los principales aspectos para tener en cuenta en la determinación de la cadena de valor:

- Identificar todas las áreas críticas de la empresa que puedan contribuir a la definición de la cadena de valor e involucrarlas activamente en el proceso, lo que asegurará que la cadena de valor refleje fielmente la realidad operativa. A su vez, permite aprovechar la experiencia y conocimientos de las diferentes áreas, promoviendo una visión integral y precisa.
- Considerar el perímetro de sostenibilidad es algo esencial para reflejar todas las actividades de las diversas sociedades. Además, sirve como guía para la identificación de actividades, agentes y geografías en cada fase de la cadena de valor, garantizando una visión coherente y completa de la Información sobre Sostenibilidad.
- Revisar y actualizar periódicamente la cadena de valor es fundamental para reflejar cambios en las operaciones, tales como la inclusión de nuevos proveedores o la expansión a nuevos mercados. Esto permite que la cadena de valor se mantenga alineada con la realidad operativa, identificando impactos, riesgos y oportunidades de manera precisa en todas sus fases.
- Identificar adecuadamente, y de forma clara, las principales actividades dentro de la cadena de valor es un elemento esencial. En empresas muy complejas, en las que las actividades de la cadena de valor son dispersas y variadas, es recomendable simplificarla, incorporando la información más representativa para mejorar la trazabilidad sobre los datos y asegurar que la información dada sea fiable y consistente. En caso de que no sea posible recabar información de alguna sociedad significativa de la cadena de valor, se podrá recurrir a estimaciones debidamente calculadas y justificadas.

### 2.4.3. Llevar a cabo el análisis de doble materialidad: impactos, riesgos y oportunidades (IROs).

La doble materialidad constituye un enfoque clave para garantizar que la Información sobre Sostenibilidad reportada refleje cómo las actividades de la empresa y su cadena de valor impactan al medio ambiente y a la sociedad en su conjunto (mediante la identificación de impactos tanto positivos como negativos) y, a su vez, qué impacto financiero pueden suponer las cuestiones de sostenibilidad sobre la empresa (mediante la identificación de riesgos y oportunidades).

De esta manera, se pueden determinar las cuestiones de sostenibilidad relevantes para cada compañía y establecer qué Información sobre Sostenibilidad debería reportarse para ofrecer una visión íntegra y fiel de la realidad.

El proceso típico para la implementación del análisis de doble materialidad (ADM) es el siguiente:

- a)** Determinar las cuestiones de sostenibilidad potencialmente materiales: en la CSRD se ofrece un listado genérico de cuestiones de sostenibilidad que deben considerarse en el análisis de doble materialidad. Este listado sirve como base; no obstante, para una identificación completa se deben:
  - a.1) Incluir temáticas específicas: considerar aquellas cuestiones que, según el modelo de negocio y la cadena de valor de la empresa, puedan ser relevantes y, por lo tanto, se deban analizar impactos, riesgos y oportunidades sobre ellas. Tal y como se detalla en la CSRD,

en ausencia de estándares sectoriales específicos, se recomienda utilizar marcos y normas de sostenibilidad disponibles, como las guías sectoriales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) – *Sustainability Accounting Standards Board (SASB)* y estándares sectoriales como *Global Reporting Initiative (GRI)*.

a.2) Descartar temáticas no aplicables: identificar aquellas cuestiones de sostenibilidad que no son relevantes para la organización, debido a su modelo de negocio y cadena de valor, obviándolas en primera instancia.

- b)** Identificar y evaluar impactos, riesgos y oportunidades (IROs): con el listado final de temas, subtemas y subsubtemas potencialmente materiales, se procederá a identificar sus IROs (al nivel más desagregado, normalmente subsubtemas). Es primordial involucrar a todas las áreas pertinentes de la organización, considerando la cadena de valor completa y teniendo en cuenta todos los requerimientos específicos detallados en la norma. Se debe realizar, primero, un análisis de los impactos, tanto positivos como negativos, para luego identificar los riesgos y oportunidades derivados de estos.
- c)** Definir las temáticas que son materiales: tras la identificación y evaluación de todos los IROs, se consolidarán los resultados y se determinará el umbral de materialidad, es decir, el punto a partir del cual un impacto, riesgo y oportunidad se considera material. Este proceso permite obtener una lista de temas y subtemas materiales para la organización y los IROs significativos a divulgar. Como la norma no establece un formato estándar para la divulgación de esta información, se puede presentar de la manera que mejor facilite su comprensión (como, por ejemplo, en un listado).
- d)** Validación: el resultado del análisis debe ser validado, asegurando el compromiso y la aprobación de la Alta Dirección para la implementación y reporte de las cuestiones de sostenibilidad identificadas.

Dado que este proceso puede alcanzar cierta complejidad, al no existir una metodología que indique cómo evaluar el alcance, la escala e irremediabilidad, las empresas deberán desarrollar modelos propios, por lo que, a continuación, se resumen los principales aspectos a considerar en el análisis de doble materialidad:

- El análisis de doble materialidad es crítico para determinar la Información sobre Sostenibilidad que debe divulgarse. Debe ser exhaustivo, involucrar a todas las áreas relevantes en la gestión de temáticas de sostenibilidad de la organización y basarse en fuentes fiables, tanto internas como externas.
- Comprender la cadena de valor fomentará la correcta identificación de los impactos, riesgos y oportunidades en cada fase.
- Aprovechar la información existente es útil para identificar impactos, riesgos y oportunidades. Por ejemplo, una organización con un informe de debida diligencia tiene que utilizarlo para identificar impactos negativos y mejorar la consistencia de la Información sobre Sostenibilidad.
- Integrar los riesgos identificados durante el análisis de doble materialidad en el modelo corporativo de gestión de riesgos es fundamental para garantizar una visión integral y coherente de los riesgos, permitiendo que todos los aspectos de sostenibilidad se consideren en la estrategia global de la empresa y se alineen con las prácticas corporativas de gestión de riesgos y control interno. Del mismo modo, pero en sentido inverso, sería necesario tener en cuenta la información derivada de la gestión de riesgos empresariales (por ejemplo, el Mapa de Riesgos) para conseguir el alineamiento y coherencia en el reporte.

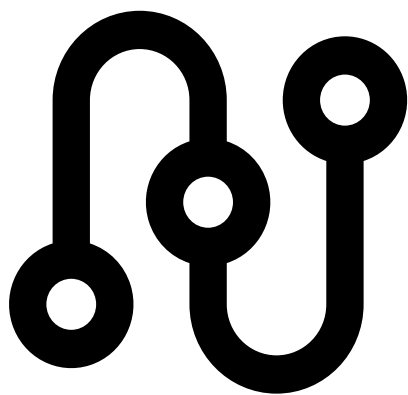
- Equilibrar las perspectivas financieras y de sostenibilidad asegura que ambos aspectos se consideren de manera justa y equilibrada en el análisis de doble materialidad y, por tanto, en la toma de decisiones estratégicas.
- Al evaluar el impacto financiero (como parte de la doble materialidad), los umbrales fijados deberán encontrarse en consonancia con los umbrales de materialidad de los estados financieros de la organización. Es decir, se recomienda que, cuando se evalúen los riesgos y oportunidades, se tenga en cuenta el posible impacto de los efectos financieros, tanto actuales como previstos, y se determine su materialidad en función de los umbrales financieros corporativos establecidos.
- Identificar a las partes interesadas es clave para evaluar la adecuación de los canales de comunicación y para fomentar la participación y el compromiso, desde accionistas hasta la comunidad local, en la elaboración del análisis de doble materialidad.
- Revisar y actualizar periódicamente el análisis de doble materialidad asegura que la organización se mantenga al día con los cambios en su entorno operativo y promueva una mejora continua en la gestión de la sostenibilidad. Es importante alinear este análisis con cualquier cambio en el perímetro de sostenibilidad y en la cadena de valor.



---

Parte II

# El control de la Información sobre Sostenibilidad





## 3. Gobierno y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad.

El Modelo de Gobierno del SCIS debe establecer los objetivos del sistema, los roles y responsabilidades, y el marco normativo de referencia que lo regula. Ello posibilita que las diferentes unidades de la organización interactúen de manera efectiva y coordinada, con el objetivo de proporcionar transparencia, trazabilidad y comparabilidad en la Información sobre Sostenibilidad publicada, de forma que esta sea fiable y de calidad.

### 3.1. Roles en un Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad.

#### 3.1.a) Funciones de Gestión – Responsables de procesos implicados en la elaboración de la Información sobre Sostenibilidad.

En el proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad, el área que gestiona cada punto del negocio vinculado al dato de sostenibilidad (el propietario del dato) que se publica es la responsable de la elaboración y control de dicha información, de acuerdo con el análisis de doble materialidad y de los requerimientos legislativos/regulatorios en vigor.

En los procesos de generación de la Información sobre Sostenibilidad suelen existir muchas áreas involucradas, debido a las características propias de este tipo de información, que ya han sido abordadas en partes precedentes de esta Guía. Su número y funciones pueden diferir según las organizaciones, pero, en mayor o menor medida, es habitual que participen los departamentos de gestión de riesgos, de sostenibilidad, de recursos humanos, de comunicación, de finanzas, el área jurídica o legal, la de tecnología, la de compras u otras áreas. Su participación puede consistir en la elaboración de uno o varios indicadores, compilar información auxiliar y proporcionársela a otro departamento, definir los criterios de reporte, coordinar y garantizar la comparabilidad y coherencia de los indicadores, o varias de estas funciones al mismo tiempo.

Entre las tareas fundamentales que deben realizar estas funciones se incluyen las siguientes:

- Participar en el análisis de doble materialidad e identificar los indicadores y métricas a reportar, de acuerdo con el resultado de este análisis.
- Definir los criterios de elaboración de los indicadores y métricas. Documentar los procesos de principio a fin (*end to end*) de generación de los indicadores, ya sea en narrativos o flujogramas, y actualizarlos cuando sea preciso.
- Compilar la información necesaria para elaborar las métricas e indicadores, así como la restante información cualitativa publicada.
- Identificar los riesgos, oportunidades e impactos asociados a la Información sobre Sostenibilidad.
- Elaborar y actualizar la documentación soporte del SCIS.
- Diseñar, establecer y ejecutar los controles que garanticen la calidad de los datos.
- Participar en programas de capacitación y concienciación sobre riesgos y controles.

- Asegurar que los datos consolidados integran la información de la totalidad del alcance del reporte de sostenibilidad.

El detalle de la documentación asociada a dichos procesos se detalla en el apartado 4.2.e *Documentación de los procesos de elaboración de la información y controles asociados* de este documento.

La existencia de varias áreas o departamentos elaborando indicadores, junto con las características específicas de la Información sobre Sostenibilidad (detalladas en el punto 2.2 *Características cualitativas* de esta Guía), hace recomendable que exista un área de la organización que se encargue de coordinar el proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad.

Un área coordinadora favorece los mecanismos para garantizar la coherencia y comparabilidad de la información elaborada y reportada por las compañías. Entre sus responsabilidades, se destacan las siguientes:

- Supervisar los criterios de elaboración de la información y asegurar que estos cubren los requerimientos establecidos por la regulación aplicable.
- Definir y actualizar el alcance (incluyendo el perímetro, así como las actividades de la cadena de valor).
- Coordinar el análisis de doble materialidad.
- Supervisar el proceso de identificación de impactos, riesgos y oportunidades asociados a la Información sobre Sostenibilidad.
- Evaluar la coherencia del reporte.
- Establecer las fechas de la entrega por parte de todas las áreas.

Dicha área coordinadora puede formar parte del área de sostenibilidad, del área financiera o puede ser un área independiente de estas dos. En cualquier caso, desde la identificación de los riesgos hasta su materialización existen impactos, financieros y de sostenibilidad, que están relacionados, y la conexión y coherencia entre la información financiera y la de sostenibilidad es importante y exigida por los reguladores. Por ello, es importante involucrar al área financiera en los procesos de la elaboración del Informe de Sostenibilidad.

### **3.1.b) Funciones de Control – Responsables del control y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad.**

En todas las organizaciones debe existir una función que garantice la existencia de controles que mitiguen los riesgos asociados a la Información sobre Sostenibilidad, así como que facilite su funcionamiento efectivo. Debe entender los riesgos de la Información sobre Sostenibilidad y garantizar que el sistema de control implantado cubre los riesgos identificados.

Esta función, dependiendo de la organización que se trate, puede integrarse en el área que ejerce el rol de gestión/preparación (propietarios del dato), o bien puede encontrarse de manera separada de la misma.

Las funciones principales que lleva a cabo en la organización son:

- Garantizar la integridad y la coherencia del SCIS.

- Asesorar en la identificación y evaluación de los riesgos para proporcionar una visión objetiva sobre la exposición a los mismos.
- Evaluar la presencia y suficiencia de los controles y su diseño para garantizar, de forma razonable, la fiabilidad de la Información sobre Sostenibilidad, en atención a su relevancia (conforme al resultado del análisis de doble materialidad) y su complejidad.
- Monitorizar el cumplimiento y ejecución de los controles conforme a la definición prevista en las matrices de riesgos y controles, mediante inspección de las evidencias aportadas, así como consultas a los ejecutores.
- Monitorizar el proceso de certificación interna de las actividades de control establecidas en el SCIS, en caso de que exista.
- Colaborar en la implantación de las acciones correctoras aplicadas sobre las revisiones practicadas sobre el SCIS.
- Fomentar la eficiencia y robustez del modelo a través del asesoramiento e impulso en la implantación de controles automáticos, así como en los controles generales de las aplicaciones clave que soportan los procesos vinculados con la generación de la Información sobre Sostenibilidad. Para esto, será necesaria la implicación de perfiles especialistas en tecnología.
- Asesorar y evaluar la documentación soporte del SCIS, revisando que la totalidad de riesgos y controles se han documentado junto con sus características (periodicidad, aserciones cubiertas, etc.) y evidencias pertinentes.

Tal y como ha sido comentado previamente, si bien el área propietaria del dato es responsable de identificar los riesgos y establecer los controles sobre la Información sobre Sostenibilidad, resulta fundamental la existencia de una función supervisora de la eficacia del SCIS, ayudando en la identificación de los riesgos y dando garantías de que los controles identificados son suficientes y efectivos para mitigar los riesgos existentes.

### 3.1.c) Función de Evaluación – Auditoría Interna.

La función de Auditoría Interna proporciona una revisión independiente del diseño y de la eficacia de los controles definidos para dar una mayor confianza sobre la calidad y fiabilidad de la Información sobre Sostenibilidad. Este rol realiza evaluaciones objetivas y sistemáticas de las prácticas y controles implementados. Su importancia radica en su independencia y objetividad, lo que permite una evaluación imparcial de la integridad y eficacia del sistema de control interno.

En un entorno donde i) las compañías se comprometen cada vez más con objetivos estratégicos vinculados a la sostenibilidad social y medioambiental; ii) existen relevantes cambios regulatorios; iii) existe, en muchos casos, un nivel de madurez limitado de los sistemas de control sobre la Información sobre Sostenibilidad y iv) el nivel de aseguramiento, por parte del verificador externo, es limitado, el papel del auditor interno es esencial para proporcionar confianza a la organización, al Órgano de Administración y a la Comisión de Auditoría (en caso de que exista). Por ello, el auditor interno debe integrar en su Plan de Auditoría proyectos vinculados a la Información sobre Sostenibilidad y al aseguramiento del SCIS, teniendo en cuenta las consideraciones anteriores.

Auditoría Interna identifica áreas de mejora y asegura que se implementen las recomendaciones para fortalecer el sistema de gestión de riesgos, control interno y gobierno, sobre la elaboración de la Información sobre Sostenibilidad. Esto proporciona, a los grupos de interés,

una capa adicional de garantía de que la Información sobre Sostenibilidad es precisa y confiable, y que los riesgos están siendo gestionados adecuadamente. Sus funciones son:

- Realizar revisiones periódicas sobre el SCIS y emitir los informes correspondientes, en función de lo contemplado en el Plan Anual de Auditoría de la entidad.
- Para aquellas áreas e indicadores que sean recogidos en el Plan Anual de Auditoría de la entidad, diseñar y ejecutar un plan de pruebas sobre: i) el modelo de gobierno; ii) los riesgos identificados y iii) el modelo de control. Este plan tendrá en cuenta las autoevaluaciones realizadas por los responsables de control, si es que existen.
- Verificar la correcta implantación de los planes de acción sobre el SCIS por parte de las áreas de gestión y control, en función de las recomendaciones detectadas durante las auditorías realizadas.
- Informar periódicamente al Órgano de Administración o, en su caso, a la Comisión de Auditoría y, si existiera, a la Comisión de Sostenibilidad de los resultados de las evaluaciones realizadas y debilidades detectadas, así como del seguimiento de las recomendaciones y planes de acción definidos.

De manera adicional a las labores de aseguramiento, Auditoría Interna puede desempeñar, sin menoscabo de su independencia y objetividad, labores de asesoramiento con el objetivo de ayudar a las organizaciones a mejorar su nivel de madurez sobre su sistema de gestión de riesgos y control interno del SCIS. Gracias a su visión holística, Auditoría Interna puede promover el refuerzo del sistema de gobierno, asesorar sobre el proceso de identificación de riesgos de las organizaciones y ayudar a comprender la relación entre estos y el resto de los riesgos existentes.

## 3.2. Otros Órganos de Gobierno implicados en la Información sobre Sostenibilidad y el SCIS.

La integridad y confiabilidad de la Información sobre Sostenibilidad son pilares fundamentales para cualquier entidad comprometida con prácticas empresariales responsables y transparentes. En este contexto, el SCIS se debe sustentar en una robusta estructura de gobierno, donde diversos actores desempeñan roles decisivos.

Un adecuado sistema de control interno de la Información sobre Sostenibilidad incluye Órganos de Gobierno claves como el Órgano de Administración y, en su caso, la Comisión de Auditoría y la Comisión de Sostenibilidad<sup>29</sup>. Esta estructura no solo asegura la transparencia en la divulgación de datos ambientales, sociales y de gobierno corporativo, sino que también promueve principios y buenas prácticas que garantizan la coherencia y la fiabilidad de la Información sobre Sostenibilidad publicada por la entidad.

### 3.2.a) Órgano de Administración.

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital recoge las facultades indelegables del Consejo de Administración, que se configura como el máximo órgano de decisión, supervisión y control de la entidad, incluida la responsabilidad última de la existencia y mantenimiento de un

<sup>29</sup> La Comisión de Auditoría es obligatoria para entidades cotizadas, mientras que la Comisión de Sostenibilidad es de carácter voluntario.

adecuado y eficaz SCIS, cuya supervisión esté delegada en la Comisión de Auditoría, en caso de que esta exista, encargándose la Alta Dirección de su diseño e implantación.

Entre los principios y buenas prácticas de actuación tendentes a lograr este objetivo en el marco del SCIS, se encuentran las siguientes responsabilidades:

- Aprobación de las políticas relacionadas con el control interno, los riesgos de sostenibilidad y la gestión de la Información sobre Sostenibilidad.
- Responsabilidad última de la existencia y mantenimiento de un SCIS adecuado y efectivo.
- Velar por integrar la cultura de control desde las capas superiores para que permee en los estratos inferiores de la organización.
- La preparación de cualquier clase de Informe de Sostenibilidad exigido al Órgano de Administración por la Ley.
- Favorecer, desde el propio Órgano de Administración, la discusión abierta de cualquier asunto de relevancia para la entidad y su grupo, relacionado con la Información sobre Sostenibilidad.

### 3.2.b) Comisiones especializadas: principales funciones<sup>30</sup>.

La Guía Técnica 1/2024 de la CNMV sobre comisiones de auditoría de entidades de interés público introduce el tratamiento de la Información sobre Sostenibilidad y sus riesgos, estableciendo principios para sus funciones, criterios para su composición y directrices para cumplir con las obligaciones normativas. Se destaca la supervisión de la Información sobre Sostenibilidad y los riesgos financieros y no financieros, con especial mención a los riesgos de sostenibilidad.

La Guía Técnica de la CNMV y la Ley de Sociedades de Capital considerando los cambios del Proyecto de Ley, establecen que la Comisión de Auditoría debe supervisar la eficacia de los sistemas de control y gestión de riesgos, abarcando tanto los riesgos financieros como los no financieros. No obstante, la facultad de aprobar la estrategia y política en materia de riesgos corresponderá al Órgano de Administración, a propuesta, en su caso, de la Comisión de Riesgos, o de la Comisión de Sostenibilidad (en caso de que existan), con relación, en este último caso, específicamente a los riesgos de sostenibilidad bajo su competencia.

En relación con el verificador de la Información sobre Sostenibilidad, se recomienda igualmente que sea la Comisión de Auditoría la responsable de su proceso de selección, con el objetivo de asegurar su competencia profesional e independencia, así como una adecuada calidad de la verificación. En este proceso también es recomendable que la Comisión de Auditoría consulte o involucre, de alguna manera, a la Comisión de Sostenibilidad, si existiera en la organización.

A este respecto, considerando la novedad de las funciones de la Comisión de Auditoría sobre la Información sobre Sostenibilidad y sus riesgos asociados, introducidas por la CSRD, conviene señalar que, sin perjuicio de las competencias de la Comisión de Auditoría sobre la supervisión del reporte de sostenibilidad y la eficacia de los sistemas de control y gestión de riesgos vinculados, parece razonable que la definición de estrategias, planes, políticas y objetivos ASG o de sostenibilidad, que corresponden al Órgano de Administración, se realicen a propuesta de la Comisión de Sostenibilidad, en el caso de haberse constituido y de ostentar tales facultades.

<sup>30</sup> Según las características, naturaleza y sector de la organización en cuestión, pueden existir, en su caso, otras Comisiones que tomen parte en el proceso de supervisión de la sostenibilidad y/o su información asociada, tales como por ejemplo la Comisión de Nombramientos y Sostenibilidad, la Comisión de Riesgos, etc.

### 3.2.b.1) Recomendaciones para la coordinación entre las Comisiones especializadas.

El establecimiento de responsabilidades claras entre las Comisiones especializadas (principalmente la Comisión de Auditoría y la Comisión de Sostenibilidad, en caso de que exista) es un asunto que requiere atención. Aunque estas Comisiones tienen enfoques diferentes, resulta clave la colaboración efectiva entre ellas para fortalecer la capacidad de las organizaciones a la hora de abordar, de manera coherente y eficaz, tanto los desafíos financieros como los de sostenibilidad, a través de estrategias de coordinación como las siguientes<sup>31</sup>:

- **Clarificación por el Órgano de Administración:** el Órgano de Administración debe tomar un papel activo en clarificar las competencias y promover la concienciación entre todos los consejeros y miembros del equipo directivo.
- **Revisión y actualización de reglamentos** de las Comisiones para asignar con claridad las responsabilidades y competencias. Esto proporcionará una base clara para el funcionamiento eficiente de las Comisiones.
- **Articular mecanismos de coordinación:** para mejorar la interacción entre las Comisiones. Estos mecanismos pueden contemplar:
  - La inclusión cruzada de consejeros entre comisiones.
  - Reuniones de Presidentes de Comisiones.
  - Reuniones conjuntas entre las Comisiones especializadas (por ejemplo, la Comisión de Auditoría y otras comisiones).
- **Gestión integrada de riesgos:** desarrollar un enfoque integrado para la gestión de riesgos que considere tanto los riesgos financieros como los no financieros, incluyendo entre éstos los ambientales, sociales y de gobierno, reduciendo así la duplicidad de esfuerzos y la confusión en la identificación y gestión de riesgos interrelacionados.

Por último, y en el caso de que existan en la organización otras Comisiones que traten asuntos relacionados con la sostenibilidad y/o su información asociada (tales como la de Riesgos, Retribuciones, etc.), es importante que se mantengan también coordinadas.

### 3.2.b.2) Recursos y experiencia para la composición de las Comisiones.

La composición de la Comisión de Sostenibilidad, en caso de que exista, requiere de una diversidad de habilidades que abarquen desde ciencias ambientales hasta la gestión de relaciones comunitarias. Esto se extiende también a la Comisión de Auditoría, ya que, para ejercer adecuadamente sus responsabilidades sobre la Información sobre Sostenibilidad de la organización, es necesario que sus miembros, en su conjunto, posean un conocimiento sólido en reporte de sostenibilidad.

Entre las principales dificultades para la composición de las Comisiones especializadas se destacan las siguientes:

- **Adaptabilidad y flexibilidad:** la capacidad de adaptarse a nuevas exigencias es determinante para el éxito de las Comisiones. Esto no solo incluye la comprensión de los cambios regulatorios,

<sup>31</sup> Adicionalmente a los indicado, pueden considerarse los mecanismos de coordinación contemplados en el párrafo 50 de la Guía Técnica 1/2024 sobre Comisiones de Auditoría de Entidades de Interés Público de la CNMV: [https://www.cnmv.es/DocPortal/Legislacion/Guias-Tecnicas/GT\\_ComisionesAuditorias.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Legislacion/Guias-Tecnicas/GT_ComisionesAuditorias.pdf)

sino también la capacidad de aplicar estos conocimientos en la formulación de estrategias efectivas y en la toma de decisiones.

- **Gestión de relaciones y grupos de interés:** la sostenibilidad no solo trata de políticas ambientales; también involucra la gestión de relaciones con grupos de interés como comunidades locales, ONGs y accionistas comprometidos con temas ASG, por ejemplo, por lo que los miembros de las Comisiones deben ser capaces de entender y gestionar estas dinámicas complejas.
- **Conocimientos especializados en sostenibilidad:** las cuestiones de sostenibilidad abarcan una amplia gama de temáticas, incluyendo cambio climático, gestión ambiental, derechos humanos, diversidad e inclusión, entre otros. Es fundamental que los miembros de las Comisiones especializadas relacionadas con los asuntos de sostenibilidad posean experiencia práctica en estas áreas para poder evaluar, de manera efectiva, las políticas y estrategias propuestas.
- **Formación continua en temas emergentes:** las normativas y expectativas en materia de sostenibilidad se encuentran en constante evolución, lo que requiere que los miembros de las comisiones se mantengan actualizados con las últimas tendencias y regulaciones. Además, deben estar preparados para abordar temas emergentes y complejos como, por ejemplo, la huella de carbono, la economía circular y la inclusión social, cuestiones que requieren un compromiso continuo con la formación.
- **Escasez de profesionales en sostenibilidad:** a medida que las organizaciones se comprometen más con la sostenibilidad, la demanda de profesionales con experiencia en este campo ha aumentado significativamente, lo que dificulta contar con el talento adecuado que pueda ocupar roles en las Comisiones especializadas y aportar el conocimiento necesario para la toma de decisiones.

### 3.2.c) Alta Dirección.

El compromiso de la Alta Dirección con la transparencia y la rendición de cuentas es fundamental para la credibilidad de la Información sobre Sostenibilidad, y esto incluye su apoyo para facilitar la implementación de sistemas de control interno y verificaciones externas sobre dicha información, ya que la Alta Dirección tiene la capacidad de asignar los recursos necesarios para implementar y mantener dichas iniciativas como una prioridad para la organización.

Su compromiso puede manifestarse de varias maneras. Primero, desarrollando y aprobando políticas de sostenibilidad que definan los objetivos y principios de la organización, integrando a continuación estos objetivos en la estrategia corporativa y en las operaciones diarias de la entidad, estableciendo estructuras de gobierno que supervisen el cumplimiento de los objetivos de sostenibilidad y, por último, promoviendo una comunicación transparente sobre los logros y desafíos en materia de sostenibilidad, tanto interna como externamente.

A continuación, se destacan dos de los principales mecanismos implantados en algunas organizaciones para garantizar la veracidad, coherencia y alineamiento de la información reportada con normas y estándares de sostenibilidad reconocidos, como la CSRD, GRI<sup>32</sup>, o SASB, o con los estándares internos de la organización. Este alineamiento promueve que la información sea no solo veraz, sino también comparable y relevante en el contexto de las expectativas de los grupos de interés y la normativa vigente sobre Información sobre Sostenibilidad:

- **Proceso de certificación en cascada del dato:** en el que la Alta Dirección afirma la veracidad y la integridad de la Información sobre Sostenibilidad presentada, reforzando la responsabilidad personal y profesional de los directivos.

<sup>32</sup> *Global Reporting Initiative* – Organización internacional sin ánimo de lucro.

- **Retribución variable de la Alta Dirección:** puede estar vinculada a la mejora de la calidad de la información (que no se identifiquen errores significativos, por ejemplo), para aumentar la veracidad de la Información sobre Sostenibilidad.

### 3.3. Otros aspectos relevantes.

#### 3.3.a) Formalización del Modelo de Gobierno.

Un Modelo de Gobierno ayuda a establecer las responsabilidades y roles dentro de las organizaciones de una forma segregada.

Como se ha comentado anteriormente, las organizaciones deberán definir su Modelo de Gobierno y adaptarlo a sus circunstancias operativas. En algunos sectores especialmente regulados la normativa exige la separación de las funciones en áreas claramente diferenciadas. Es prerrogativa de cada organización considerar qué modelo es el adecuado y garantizar que éste cuenta con suficientes garantías de independencia. Si se produce algún conflicto, deberán establecerse, entre las áreas que comparten responsabilidades, los mecanismos de salvaguarda necesarios para garantizar la independencia y objetividad de las funciones asociadas. Por ejemplo, a través de la obtención de aseguramiento realizado por terceros independientes.

Es recomendable documentar el Modelo de Gobierno de la Información sobre Sostenibilidad<sup>33</sup> diferenciando las áreas intervinientes, así como sus roles y responsabilidades.

#### 3.3.b) Otros modelos de control

A pesar de las diferencias y particularidades de la Información sobre Sostenibilidad respecto de la información financiera, existen también paralelismos entre el Sistema de Control Interno de la Información Financiera (SCIIF) y el SCIIS, por lo que las compañías pueden beneficiarse de las lecciones aprendidas de la implantación del SCIIF y sacar provecho de la metodología desarrollada, de los equipos especializados, los controles ya implantados que sean de aplicación al SCIIS y las herramientas utilizadas. Del mismo modo, pueden existir otros modelos de control implantados en la compañía (como, por ejemplo, los modelos de *compliance*) cuyos controles pueden dar cobertura parcial a los procesos del SCIIS. La visión global de estos modelos de control y el aprovechamiento de las sinergias entre todos ellos favorece un SCIIS más eficiente.

<sup>33</sup> Véase el apartado 4.2.e de esta Guía, relativo a *Documentación de los procesos de elaboración de la información y controles asociados*.



## 4. Diseño e implantación del Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad.

### 4.1. Marco conceptual COSO ICSR (2023).

Como ha sido abordado en partes precedentes de esta Guía, para que la Información sobre Sostenibilidad sea útil a sus diferentes grupos de interés usuarios, ésta debe ser pertinente y representar fielmente las cuestiones de sostenibilidad materiales (importancia relativa) para la organización.

Para lograr esa fiabilidad, la Información sobre Sostenibilidad debe ser completa, neutra y precisa. Como requisito para poder ser verificable por un tercero (ya sea de forma limitada o de forma razonable), debe poseer las características cualitativas ya señaladas en el punto 2.2 *Características cualitativas* de este documento. Además, para que la Información sobre Sostenibilidad pueda llegar a sus usuarios, debe ser clara y concisa, de forma que adquiera el grado de comprensibilidad necesario para su fácil entendimiento.

Un SCIIS diseñado razonablemente y cuyos elementos funcionen de manera adecuada, se puede considerar que es eficaz y que proporciona una seguridad razonable de que la Información sobre Sostenibilidad se prepara de acuerdo con las características señaladas anteriormente. En este sentido, a continuación, se describen los principales componentes de los que debe disponer este SCIIS. Para ello, se ha tomado como referencia fundamental el modelo propuesto por COSO en su documento *"Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de informes de sostenibilidad (ICSR): Generar confianza y fiabilidad a través del Marco Integrado de Control Interno COSO (2023)"*, como marco de referencia ampliamente aceptado, siendo completado este enfoque tomando en consideración el documento de la CNMV de *"Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas (2010)"*, así como ciertos aspectos clave contemplados en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

#### 4.1.a) Entorno de control<sup>34</sup>.

La organización demuestra su compromiso con la integridad y los valores éticos mediante el liderazgo y el compromiso del Órgano de Administración y la Alta Dirección para contribuir a que la empresa sea sostenible. Para ello, establece unas normas de conducta (Código Ético) y una Política de Sostenibilidad que le permiten evaluar su cumplimiento en la propia organización y su cadena de valor, si fuera necesario. Asimismo, la Alta Dirección aborda las desviaciones identificadas, haciendo el seguimiento correspondiente para su corrección.

Dispone, además, de un canal interno de denuncias ante posibles irregularidades en el proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad, con medidas específicas que protejan a los denunciantes.

El Órgano de Administración, de forma directa o a través de sus Comisiones especializadas, ejerce su función independiente de supervisión del SCIIS, asegurando que los miembros que se encargan de esta supervisión (o el órgano de supervisión en su conjunto) tengan los conocimientos y experiencia necesarios en materia de sostenibilidad, tal y como se ha mencionado en el apartado 3.2 *Otros Órganos de Gobierno implicados en la Información sobre Sostenibilidad y el SCIIS* de esta Guía.

<sup>34</sup> *Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de Informes de Sostenibilidad:*  
[https://www.coso.org/\\_files/ugd/719ba0\\_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf). Pág. 34

Los roles de los participantes en la elaboración, aprobación y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad se encuentran definidos a través de una Política de SCIIS aprobada por el Órgano de Administración, considerando todas las funciones de la organización y estableciendo las líneas de reporte adecuadas.

La entidad mantiene unos recursos humanos competentes para la elaboración de la Información sobre Sostenibilidad, con adecuada descripción de las funciones del personal que interviene en el proceso, y mantiene actualizados sus conocimientos. Evalúa sus competencias estableciendo planes de formación donde se identifiquen deficiencias. Atrae y desarrolla el talento en estas posiciones y define un plan de sucesión para los empleados clave que forman parte del proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad.

Por último, establece un sistema de rendición de cuentas y responsabilidades en el proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad. Implementa medidas de desempeño e incentivos sobre los objetivos de sostenibilidad, evaluando de forma periódica su adecuación a la evolución de la organización y sus objetivos (adaptación al cambio). Considera la existencia de presiones excesivas en la consecución de los objetivos y analiza el desempeño de las personas involucradas con sistemas de recompensa o disciplinarias.

#### 4.1.b) Evaluación de riesgos<sup>35</sup>.

La organización establece de forma clara sus objetivos relacionados con la sostenibilidad. De esta forma, se pueden identificar y analizar los riesgos para su consecución, en toda la entidad, y determinar cómo deben ser gestionados.

Para la fijación de estos objetivos de sostenibilidad, la organización tiene en cuenta los intereses y opiniones de sus partes interesadas (accionistas, miembros de la propia organización, clientes, proveedores, socios de negocio, reguladores, asociaciones empresariales, sociedad donde opera, etc.<sup>36</sup>).

Este proceso de identificación y evaluación de riesgos debe ser mantenido en el tiempo, ya que es necesario tener en cuenta los cambios significativos, tanto internos como externos, así como las tendencias emergentes.

Como se ha mencionado anteriormente en esta Guía (punto 2.4 *Alcance la Información sobre Sostenibilidad*), el resultado del análisis de riesgos dependerá de la actividad de la organización, la dispersión geográfica de su modelo de negocio y cadena de valor, las expectativas de sus partes interesadas, los sistemas de información existentes, la complejidad de la toma de datos y realización de estimaciones, la formalización de los procedimientos y controles internos, y la formación y conocimientos del personal involucrado en la elaboración de la Información sobre Sostenibilidad.

Para la evaluación de riesgos se tendrá en cuenta el concepto de doble materialidad (de impacto y financiera), teniendo en cuenta si los impactos que se ocasionen son positivos o negativos, y si son reales o potenciales.

Para los impactos positivos, la materialidad de impacto tendrá en cuenta la magnitud y el alcance (para los impactos reales), añadiendo la probabilidad de ocurrencia (para los impactos previstos o potenciales).

<sup>35</sup> Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de Informes de Sostenibilidad: [https://www.coso.org/\\_files/ugd/719ba0\\_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf). Pág. 50

<sup>36</sup> Adicionalmente, y en cumplimiento de las NEIS, las compañías deben identificar los impactos, riesgos y oportunidades relacionados con los aspectos de sostenibilidad que sean materiales, tal como se ha mencionado en el apartado 2.4.3 *Llevar a cabo el análisis de doble materialidad: impactos, riesgos y oportunidades (IROs)* de este documento.

Para los impactos negativos, la materialidad de impacto tendrá en cuenta la magnitud, el alcance y el carácter irremediable (para los impactos reales), añadiendo la probabilidad de ocurrencia (para los impactos previstos o potenciales).

La materialidad financiera hace referencia a los efectos financieros que tienen una influencia material, o podría esperarse razonablemente que tengan esta influencia, en el desarrollo, la situación financiera, el rendimiento financiero, los flujos de efectivo, el acceso a la financiación o el coste de capital a corto, medio o largo plazo de la organización. Se refiere no sólo a cuestiones bajo el control de la entidad, sino también a riesgos y oportunidades materiales en las relaciones de negocio. Junto con la identificación de los riesgos relacionados con el cumplimiento de los objetivos en materia de sostenibilidad establecidos por la empresa, el SCIS debe identificar los riesgos asociados a la propia información, como errores en la selección de los aspectos relevantes a reportar identificados en el proceso de análisis de doble materialidad o la falta de integridad de la información reportada.

Además, se debe considerar la posibilidad de fraude en el proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad (falta de información sobre cuestiones materiales, presentación de información poco fiable o errónea, o intencionalmente sesgada, *blanqueo medioambiental*, *blanqueo social*, etc.).

Por otra parte, es necesario destacar el propio riesgo relacionado con las tecnologías de la información presentes en el proceso de obtención de la Información sobre Sostenibilidad en lo relativo a su seguridad, disponibilidad y confidencialidad.

Adicionalmente, esta Información sobre Sostenibilidad que se debe reportar puede ser tanto de tipo cuantitativo como cualitativo, lo que afecta de manera distinta a las características que se le exigen a la Información sobre Sostenibilidad (imagen fiel, neutralidad, exactitud, comprensibilidad...<sup>37</sup>) y, por tanto, a los riesgos asociados a que no se cumplan esas características. Asimismo, deberá tenerse en cuenta la coherencia y consistencia de la Información sobre Sostenibilidad de carácter cuantitativo respecto de los datos reflejados en la información financiera.

Será necesario abordar, también, los riesgos relacionados con la información proporcionada por terceros dentro de la cadena de valor, en aplicación de la diligencia debida, teniendo especial atención a las estimaciones que puedan contener.

De cara al despliegue de las actividades de control, es necesario evaluar el alcance del SCIS<sup>38</sup>, que considere, entre otros, los riesgos identificados en el análisis de doble materialidad realizado, las entidades, subsidiarias, divisiones, unidades operativas y/o funcionales significativas; los riesgos asociados a las características de la Información sobre Sostenibilidad mencionadas anteriormente en este documento, así como los riesgos relacionados con la calidad y disponibilidad de los datos.

En base a esa evaluación de alcance y a la determinación de los aspectos de sostenibilidad seleccionados según el análisis de doble materialidad mencionados (y sus *data points* correspondientes, de acuerdo a las NEIS), se debe determinar qué controles van a ser implantados para mitigar los riesgos de SCIS asociados. Con esta información se podrá elaborar la matriz de riesgos y controles de la Información sobre Sostenibilidad, que formará parte del sistema de gestión de riesgos de la entidad y su mapa de riesgos asociados.

<sup>37</sup> Para más detalle, consultar el apartado 2.2 *Características cualitativas* de este documento.

<sup>38</sup> Se podrá realizar en forma de tabla/matriz o en cualquier otro formato.

#### 4.1.c) Actividades de control<sup>39</sup>.

Corresponde a las actividades de control específicas que la entidad tiene implementadas para mitigar los riesgos de error (incluidos los relacionados en el alcance) o irregularidades en la Información sobre Sostenibilidad.

Para poder identificar las actividades de control, de manera práctica, es preciso tener en cuenta las siguientes consideraciones; al igual que en el SCIIF, la identificación de las actividades de control debería establecerse en tres niveles: controles a nivel de entidad; controles a nivel de proceso y controles de tecnologías de la información.

- 1) En cuanto a los **controles a nivel de entidad** (ELCs, por sus siglas en inglés) se corresponderían con lo detallado en el componente de *entorno de control* que debería documentarse en una matriz de riesgos y controles de ELCs similares a la del SCIIF (política de SCIIS, canal de denuncias, etc.). Se recomienda que se revise anualmente, dejando evidencia y trazabilidad de su revisión.
- 2) El alcance de las actividades de **control a nivel de proceso** vendrá condicionado por el resultado del análisis previo de evaluación de riesgos donde se identificarán: (i) los temas/subtemas relevantes de la Información sobre Sostenibilidad en base al análisis de doble materialidad y (ii) los negocios/sociedades significativas para cada una de ellas.
- 3) En cuanto a los **controles de tecnologías de la información**, es preciso disponer de un inventario de aplicaciones para aquellos procesos asociados a materias clave e identificar los controles generales de TI (accesos, *backup*, segregación de funciones, operación y cambios de los sistemas, etc.) y a nivel de la propia aplicación (conciliación automática, restricciones de parámetros, etc.). La metodología es similar a la del SCIIF, con la particularidad de que, para la Información sobre Sostenibilidad, normalmente se utiliza un número mayor de aplicaciones para la captura, procesamiento y reporte de información muy diversa (toneladas de CO<sub>2</sub>, datos de empleados, etc.)

#### 4.1.d) Información y comunicación<sup>40</sup>.

Los sistemas de información son fundamentales para la gestión, la toma de decisiones estratégicas y la comunicación interna y externa de la actividad de sostenibilidad. Estos sistemas deben ser herramientas clave para que las organizaciones no solo cumplan con sus requerimientos ambientales y sociales, sino también para comunicar sus esfuerzos y resultados de manera efectiva.

Esto implica un enfoque meticuloso en la identificación de datos relevantes y necesarios para la comunicación, que respalden los objetivos de sostenibilidad, que considere la disponibilidad de esta información en tiempo, forma y con la calidad necesaria, así como un compromiso con una comunicación interna clara y efectiva dentro de la organización, con el objetivo de que todos los empleados estén informados y comprometidos.

Igualmente, la transparencia hacia el exterior es importante, donde la información precisa y oportuna sobre las prácticas de sostenibilidad debe ser compartida con los grupos de interés. Estos sistemas deben desarrollarse con capacidad de adaptación y respuesta ante las expectativas cambiantes del mercado y de la sociedad.

<sup>39</sup> Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de Informes de Sostenibilidad: [https://www.coso.org/\\_files/ugd/719ba0\\_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf). Pág. 69

<sup>40</sup> Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de Informes de Sostenibilidad: [https://www.coso.org/\\_files/ugd/719ba0\\_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf). Pág. 82

En este sentido, los principios y buenas prácticas para alcanzar este objetivo son los detallados a continuación:

- La identificación de las necesidades de información pertinente que respalde las operaciones internas y la comunicación externa es esencial. Esta información será tanto cualitativa como cuantitativa, y debe permitir integrar los datos relevantes no solo para cumplir con las exigencias legales y expectativas de los grupos de interés, y servir de base para las proyecciones de Sostenibilidad, sino para que fortalezca la transparencia y la responsabilidad corporativa. En este sentido, las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad delimitan el campo y modo de actuación.
- La Información sobre Sostenibilidad identificada como relevante debe encontrarse disponible sobre la base de metas realistas y alcanzables, a partir de un análisis coste-beneficio que tome en consideración, y evalúe, distintas alternativas, permitiendo, además, que se obtenga de la manera más ágil posible.
- El Sistema de Información, además de robusto, debe ser flexible y adaptable, capaz de incorporar nuevos datos y tendencias, y de responder a las cambiantes demandas del entorno. La inversión en sistemas de información y comunicación no solo mejora la gestión de la sostenibilidad, sino que también contribuye de forma determinante a establecer un Sistema de Control Interno robusto. En este sentido, los pasos para desarrollar un Sistema de Información sobre Sostenibilidad pasan por identificar las necesidades de información relevante para la organización, basado en su análisis de materialidad, colaborar con las distintas partes interesadas (internas y externas) para evaluar su disponibilidad y recopilar dicha información, verificar la homogeneidad y calidad de los datos a incorporar, y adaptar los sistemas de información ya existentes para procesar y presentar los datos sostenibles.
- Un sistema interno de comunicación bien estructurado asegura que los miembros de la organización, desde el Órgano de Administración y la Alta Dirección, hasta, en su caso, los responsables de las diferentes funciones (gestión, control y auditoría interna), dispongan de la información necesaria para cumplir con sus roles de manera eficiente, con conocimiento de causa y en los plazos establecidos. Del mismo modo, debe extenderse esta comunicación interna a los integrantes de la cadena de valor, para asegurar la integridad, disponibilidad y homogeneidad de la información.
- La colaboración entre las Direcciones de Sostenibilidad, Finanzas, Sistemas y Auditoría Interna es fundamental, considerando la experiencia previa y las competencias desarrolladas en la gestión y control de la información financiera, como punto de partida indispensable para asegurar la integridad y la relevancia de los datos.
- En relación con la comunicación externa, los sistemas de información deben ser capaces de generar reportes de sostenibilidad que reflejen fielmente las actividades, identificando los impactos, riesgos y oportunidades asociados. Estos reportes deben ser comprensibles y accesibles para los grupos de interés, permitiendo un diálogo abierto y constructivo.
- La transparencia proactiva en la comunicación externa es esencial para mitigar el riesgo de *blanqueo medioambiental*, especialmente en ausencia de una regulación específica o procedimientos homogéneos generalmente admitidos.

#### 4.1.e) Actividades de supervisión<sup>41</sup>.

La supervisión y evaluación de los sistemas de control interno son componentes fundamentales para impulsar la confianza en la Información sobre Sostenibilidad. Estos procesos

<sup>41</sup> Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de Informes de Sostenibilidad: [https://www.coso.org/\\_files/ugd/719ba0\\_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf). Pág. 93

no solo detectan y corrigen errores, sino que también fortalecen la confianza de los grupos de interés en la información presentada.

Al igual que para la información financiera, la Comisión de Auditoría, o, en su ausencia, el Órgano de Administración, debe aplicar un nivel equivalente de supervisión a la Información sobre Sostenibilidad. En este sentido, es aplicable, en general, lo establecido en la guía del grupo de trabajo constituido a propuesta de la CNMV sobre el Sistema de Control Interno de la Información Financiera, asegurando la adecuación de políticas y procedimientos, la integridad del proceso de elaboración, la correcta delimitación del perímetro de consolidación y la aplicación de la normativa de sostenibilidad.

La aplicación de un aseguramiento razonable en la Información sobre Sostenibilidad presenta una complejidad inherente, debido a la naturaleza subjetiva de algunos de los datos cualitativos y proyecciones a futuro que forman parte de la Información sobre Sostenibilidad. En este sentido, entre los aspectos concretos para tener en cuenta, en relación con la Supervisión de la Información sobre Sostenibilidad, se encuentran los siguientes:

- Supervisión continua de los controles internos para mantener su eficacia en un entorno de Información sobre Sostenibilidad cambiante. Esto implica una revisión periódica que asegure que los controles evolucionan junto con los nuevos requerimientos, demandas de los grupos de interés y riesgos emergentes.
- La materialidad financiera y la de impacto son componentes angulares en la identificación de los aspectos significativos a reportar, así como los impactos, riesgos y oportunidades y la composición de la cadena de valor. La supervisión continua y evaluación periódica de estos elementos, basada significativamente en juicios y estimaciones de la entidad, promueve la confianza entre los inversores, reguladores y la sociedad en general, asegurando que la información divulgada es íntegra y relevante. En este sentido, aunque la normativa no prescribe una documentación específica sobre la materialidad, las entidades deben documentar el proceso de tal forma que la evaluación de doble materialidad y sus resultados puedan ser parte de los procesos de verificación independiente.
- La Información sobre Sostenibilidad incluye a menudo estimaciones, juicios de valor y objetivos a largo plazo, que pueden ser difíciles de verificar debido a la variedad y falta de estandarización en las prácticas de sostenibilidad. Esto plantea un desafío significativo para los supervisores y verificadores. En este sentido, es esencial desarrollar metodologías robustas y marcos de referencia claros, tanto para los procesos de estimación y proyección, como para su supervisión, que permitan evaluar la información de manera coherente y comparable.
- La comunicación oportuna y efectiva de las deficiencias encontradas durante las evaluaciones es vital para la toma de decisiones informadas. Esto permite que la Alta Dirección pueda cumplir su función de supervisión, y que los responsables de la gestión puedan actuar en consecuencia para rectificar incidencias y mejorar los controles existentes.
- La supervisión efectiva en todas las fases relevantes de la cadena de valor garantiza que se mantenga un nivel adecuado de seguridad en la Información sobre Sostenibilidad, protegiéndola contra errores, omisiones o fraudes. Esto se logra mediante la implementación de controles preventivos y detectivos, así como mecanismos de mitigación y corrección. Aunque el nivel de madurez de los procesos de control y reporte implantados por la empresa y con su cadena de valor irá evolucionando y mejorando, es importante establecer normas y procedimientos comunes para los componentes de la cadena de valor, tanto en los procesos de medición como en los de supervisión. En concreto, para los procesos de supervisión pueden adaptarse procedimientos ya implantados para el reporte de la información financiera de filiales, así como ampliarlo a nuevos procedimientos (como cuestionarios de autoevaluación, procesos de

homologación de proveedores o reporte periódicos con verificación limitada por un externo, entre otros).

- La transición desde la actual seguridad limitada hacia una seguridad razonable en los informes de verificación de la Información sobre Sostenibilidad es un paso significativo para fortalecer la confianza de dicha información. Este nivel de aseguramiento implica una evaluación más rigurosa y completa, lo que aumenta la fiabilidad de la información presentada y, por ende, mejora su nivel de calidad. En este sentido, sería recomendable un enfoque progresivo que permita avanzar en el aseguramiento razonable de aspectos concretos y relevantes, hacia una evaluación completa, avanzando en la estandarización de los procesos de toma de datos, en el establecimiento de controles del proceso y en la evaluación de su funcionamiento y eficacia, tal y como se señala en el apartado 5.7.a de este documento.

## 4.2. Elementos concretos del SCIIS.

### 4.2.a) Ámbito de aplicación del SCIIS.

Tal y como se ha visto anteriormente, la Información sobre Sostenibilidad puede definirse de muy diferentes maneras y presentarse a través de diversos canales y formatos, tales como Nota a los estados financieros sobre el impacto financiero del cambio climático, Informe de Gestión, cuestionarios de las agencias de rating, presentación de información a los grupos de interés o inversores, página web corporativa, entre otros, así como bajo diferentes marcos normativos o voluntarios, entre los que destacan las NEIS, las del ISSB<sup>42</sup>, el TCFD, la SEC<sup>43</sup> y la GRI.

### 4.2.b) Alcance de los requerimientos de desglose.

Los desgloses en el alcance del SCIIS deben cubrir aquella información que pudiera afectar de manera relevante al usuario de la Información sobre Sostenibilidad. En otras palabras, idealmente, todos los datos cualitativos y cuantitativos en el alcance del SCIIS deben ser aquellos desglosados en el Informe de Sostenibilidad asociados a impactos, riesgos y oportunidades materiales (o de importancia relativa alta). Entendiendo que puede ser posible que no se pueda cubrir la totalidad de la Información sobre Sostenibilidad, se sugiere que se establezcan criterios de priorización a la hora de abordar la implantación de un sistema de control interno de la Información sobre Sostenibilidad.

Las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad incluyen, aproximadamente, cien requerimientos de desglose (en torno a mil datos o *data points*) que deben ser divulgados en el Informe de Sostenibilidad (de acuerdo con el análisis de doble materialidad) que se incluye en el Informe de Gestión de las compañías en el ámbito de aplicación de la CSRD.

La Información sobre Sostenibilidad incluye diferentes tipos de datos: narrativos, semi-narrativos y numéricos (incluyendo, estos últimos, por ejemplo, datos de energía, volumen, porcentajes, tablas o unidades monetarias). La naturaleza de estos tipos de datos implica una aproximación diferente en términos del riesgo inherente que pueden representar (a modo de ejemplo, se podría considerar que los datos cuantitativos representan un mayor riesgo inherente

<sup>42</sup> *International Sustainability Standards Board* o Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad fundado por la IFRS Foundation (International Finance Reporting Standards).

<sup>43</sup> *U.S. Securities and Exchange Commission climate-related disclosure rules* – Requerimientos de desglose sobre el impacto financiero del cambio climático publicados por la Comisión de Bolsa y Valores Norteamericana en Marzo de 2024.

que los cualitativos). De manera general, la Información sobre Sostenibilidad tiene una naturaleza predominantemente cualitativa debido a que la normativa requiere describir el contexto de las actividades de las compañías, incluyendo su estrategia y sus riesgos, oportunidades e impactos a corto, medio y largo plazo.

Relacionado con la inclusión de la cadena de valor dentro del alcance del reporte, es necesario mencionar que esto supone la integración de información proporcionada por terceros, lo que se puede traducir en una dificultad para el alcance del SCIS.

Adicionalmente, la normativa europea contempla la necesidad de divulgar desgloses materiales no incluidos en las NEIS<sup>44</sup> que deben ser parte del conjunto de indicadores bajo el alcance del SCIS, al tratarse de cuestiones relevantes desde la perspectiva financiera y/o medioambiental y social.

En el caso de incluir desgloses materiales adicionales a los desarrollados por las NEIS, de cara a que el SCIS pueda garantizar, de manera eficaz, la razonabilidad de estos datos, es primordial que se defina claramente la información incluida en dichos desgloses (o estén definidos de acuerdo con un marco generalmente aceptado, tales como GRI, ISSB, etc.).

#### 4.2.c) Scoping de riesgos.

Los riesgos relacionados con el reporte de la Información sobre Sostenibilidad se refieren a todo aquello que pueda afectar a la falta de aplicación de criterios de control interno, así como a la ausencia de procesos estables y definidos, que puedan conllevar al reporte de una Información sobre Sostenibilidad no alineada con sus características definitorias ya mencionadas. El modelo de control interno de Información sobre Sostenibilidad se realizará en base a un análisis *top-down* de riesgos y se implementará a nivel entidad, subsidiaria, división, unidad operativa y niveles funcionales, cuando corresponda.

Una condición necesaria e importante para la identificación de los riesgos es la definición y comunicación previa de la estrategia y de los objetivos<sup>45</sup> de negocio sostenibles de la compañía, así como el establecimiento, con suficiente claridad, de principios de medición y reporte para que puedan ser aplicados de forma adecuada en la organización y considerados en el análisis de doble materialidad, en la identificación de IROs y, posteriormente, en el reporte de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

Adicionalmente, para que el Informe de Sostenibilidad represente las características fundamentales de la información, es decir, la pertinencia y la representación fiel de las actividades de una compañía y se cumplan el resto de las características cualitativas de mejora de la información (comparabilidad, verificabilidad y comprensibilidad) de acuerdo con la NEIS 1, es necesario que el SCIS asegure una serie de aseveraciones o afirmaciones sobre la Información sobre Sostenibilidad, al igual que se hace con la información financiera. No existe una única relación de aseveraciones aplicables, y se pueden encontrar varias formas de definir las, por ejemplo, en la UNE0081<sup>46</sup> para la evaluación de la calidad de datos, en los estándares internacionales de auditoría (ISA, por sus siglas

<sup>44</sup> NEIS1-§30.b "...deberá...divulgar información adicional específica de la entidad...e informar al respecto cuando la cuestión de sostenibilidad de importancia relativa no esté cubierta por una NEIS, o lo esté con una granularidad insuficiente"

<sup>45</sup> Según contempla el Marco de referencia COSO ICSR, a la hora de definir dichos objetivos, se deberán tener en cuenta las exigencias de la regulación, las prácticas de la industria y cuáles son los grupos de interés usuarios de la información, estableciendo este Marco la necesidad de definir objetivos a nivel de las operaciones, del reporte externo financiero, del reporte externo de sostenibilidad, del reporte interno y los relativos al cumplimiento.

<sup>46</sup> Una guía que propone una serie de características de calidad de los datos: Exactitud, Completitud, Consistencia, Credibilidad, Actualidad, Accesibilidad, Conformidad, Eficiencia, Precisión, Trazabilidad, Comprensibilidad, Portabilidad y Recuperación. Especificación UNE 0081 – Guía de evaluación de la calidad de datos | datos.gob.es



en inglés)<sup>47</sup> o en los estándares de auditoría publicados por el *Public Company Accounting Oversight Board*<sup>48</sup> estadounidense (PCAOB). Tal y como se menciona en esta última normativa, las aserciones deben ser suficientes para identificar los tipos de errores potenciales y dar una respuesta apropiada a los riesgos de error, en cada requerimiento de desglose, con una posibilidad razonable de contener un error material, individualmente o de manera combinada con otros errores.

A continuación, tomando como referencia las aserciones contempladas en la guía del SCIIF, se proponen las siguientes aserciones para el SCIIS:

1. Las transacciones, hechos y demás eventos recogidos por la Información sobre Sostenibilidad efectivamente existen y se han registrado en el momento adecuado (existencia y ocurrencia).
2. La información refleja la totalidad de las transacciones, hechos y demás eventos en los que la entidad es parte afectada o impacta sobre las personas, el medio ambiente y el gobierno (integridad).
3. Las transacciones, hechos y demás eventos se registran y valoran de conformidad con la normativa aplicable (exactitud y valoración).
4. Las transacciones, hechos y demás eventos se clasifican, presentan y revelan en la Información sobre Sostenibilidad de acuerdo con la normativa aplicable (presentación, desglose y comparabilidad).
5. La Información sobre Sostenibilidad refleja, en el análisis sobre riesgos y oportunidades, los derechos y obligaciones a los que está sujeta la compañía (derechos y obligaciones).

Por otra parte, y tal y como se incluye en el apéndice B de la NEIS 1, es necesario considerar la coherencia que determinada Información sobre sostenibilidad debe tener con la información financiera (por ejemplo, los desgloses sobre la Taxonomía sostenible o determinados desgloses sobre cifra de ingresos por tipos de actividad, sector, etc.), de cara a garantizar la comprensibilidad del Informe de Sostenibilidad. El origen de este tipo de datos puede estar cubierto por el SCIIF, lo cual podría reducir inicialmente el riesgo inherente sobre estas cifras, pero hay que tener en cuenta que la consistencia entre la información financiera y la Información sobre Sostenibilidad es un elemento crítico.

En línea con lo mencionado anteriormente sobre la consistencia entre la información financiera y la Información sobre Sostenibilidad, también es necesario considerar otras diferencias como son la definición del perímetro<sup>49</sup> incluyendo las sociedades bajo control operativo y la cadena de valor (vs. criterio de control financiero), la visión prospectiva y a más largo plazo (vs. Información histórica y proyecciones a 5 años<sup>50</sup>) y el uso de Medidas Alternativas de Rendimiento

<sup>47</sup> *International Standard on Auditing 315 - ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019 (ifac.org)*: Existencia; Derechos y obligaciones; Integridad; Exactitud, valoración y asignación; Clasificación; Presentación.

<sup>48</sup> *Public Company Accounting Oversight Board - Auditing Standard No. 15 | PCAOB (pcaobus.org)*: Existencia o ocurrencia; Integridad; Valoración y asignación; Derechos y obligaciones; Presentación y desglose.

<sup>49</sup> Aunque en varias NEIS se hace referencia al perímetro de reporte alineado con el de la información financiera (e.g. "Al preparar la información relativa a su modelo de negocio y a su cadena de valor, la empresa tendrá en cuenta... c) la estructura de costes y los ingresos de sus segmentos de negocio, en consonancia con los requisitos de divulgación establecidos en la NIIF 8 para el estado financiero, cuando proceda..." SBM-1 -§AR.14), en la sección sobre requisitos generales relacionados con la cadena de valor se indica que "La información sobre la empresa informante facilitada en el estado de sostenibilidad se ampliará para incluir información sobre...la empresa a través de sus relaciones de negocio directas e indirectas en las fases anteriores o posteriores de la cadena de valor" NEIS-1 §63 y en la evaluación de las incidencias, los riesgos y las oportunidades se refiere a "...todo el grupo consolidado, con independencia de la estructura jurídica del grupo" NEIS-1 §102

<sup>50</sup> Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros: "Las proyecciones basadas en estos presupuestos o previsiones cubrirán como máximo un período de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor" Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 36-§33.b

(APM<sup>51</sup>, por sus siglas en inglés) a la hora de desglosar información financiera en el Informe de Sostenibilidad.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, entre los principales orígenes de fuentes de riesgos para el reporte de la Información sobre Sostenibilidad, se pueden mencionar:

#### 4.2.c) 1. Fallos en la identificación de asuntos materiales.

El resultado del análisis de doble materialidad es clave para identificar la importancia (materialidad) de los aspectos de sostenibilidad en la cadena de valor de la empresa, constituyendo la base para todo el reporte de la Información sobre Sostenibilidad. Si bien en el punto 2.3 de esta Guía se han puesto de manifiesto los principales retos que afronta la Información sobre Sostenibilidad, a continuación, se relacionan los principales factores de riesgo asociados a la identificación de los asuntos materiales:

- La falta de identificación o de concreción de objetivos de sostenibilidad.
- La no determinación del apetito de riesgo o la no definición de límites de tolerancia.
- La falta de inclusión de objetivos financieros y de desempeño respecto a los objetivos de sostenibilidad.
- La falta de asignación de recursos para el cumplimiento de objetivos.
- La ausencia de un nivel de conocimiento funcional y de formación por parte de los responsables y participantes en aspectos clave, como por ejemplo en el ejercicio de análisis de doble materialidad.
- Analizar inadecuadamente el resultado de la identificación de impactos, riesgos y oportunidades y de asuntos materiales en el marco de la compañía, la estrategia y la información financiera.
- Un nivel de madurez insuficiente de la gestión de riesgos empresariales.
- La falta de coordinación del área responsable del análisis de doble materialidad con áreas clave de negocio y funciones de aseguramiento que aportan una visión holística en términos de estrategia, riesgos, impactos y oportunidades.
- La falta de aplicación de una metodología de identificación basada en marcos generalmente aceptados.

Asimismo, los crecientes cambios regulatorios conllevan un proceso de adaptación continua que, en el caso de no realizarse con una visión integral, pueden limitar la identificación de asuntos materiales e impactos, riesgos y oportunidades.

Como último punto a destacar, es fundamental la coordinación del área responsable del reporte de la Información sobre Sostenibilidad con las áreas de riesgos empresariales y/o control interno y con el área de sostenibilidad (en el caso de que el área del reporte no pertenezca al área de sostenibilidad), para asegurar la trazabilidad de la valoración de los asuntos materiales, impactos y riesgos en el marco general de la gestión de riesgos de la empresa.

<sup>51</sup> *Alternative Performance Measures*. Para más información consultar las directrices de la Autoridad Europea de Valores y Mercados (ESMA) sobre Medidas Alternativas de Rendimiento: *ESMA publishes final guidelines on Alternative Performance Measures* (europa.eu).

#### 4.2.c) 2. Errores o no completitud en la presentación de la información.

La naturaleza de la Información sobre Sostenibilidad, así como su madurez en el reporte, son factores de riesgo principales para tener en cuenta. Dentro de estos se pueden destacar la falta de consideración de las características cualitativas de la Información sobre Sostenibilidad (por ejemplo, falta de desglose suficiente, falta de información prospectiva, falta de información de cadena de valor, omisión de datos negativos o énfasis excesivo en datos positivos que puedan implicar el riesgo de generar sesgos o de cualquier otra manera presentar una imagen no ajustada y fiel del perfil de sostenibilidad de la entidad, de determinado producto o servicio o de una actividad desarrollada por ella, etc.); los errores en los cálculos implantados en los sistemas o fallos en los procesos de soporte; los fallos humanos en ausencia de sistemas; el nivel de formalización (procedimientos, instrucciones, controles) de los cálculos y las agregaciones de la información objeto de reporte.

Asimismo, aspectos ya destacados en partes precedentes de este documento, como el tamaño de la organización; su presencia internacional; el modelo organizativo (centralizado/descentralizado); el nivel de madurez de funciones de gestión (roles y responsabilidad claras, definidas e implantadas), que repercute directamente en nivel de madurez del control interno; o el nivel de conocimientos en materia de sostenibilidad de las áreas que reportan y de las que supervisan, son aspectos que pueden incrementar la probabilidad de errores en el reporte de la Información sobre Sostenibilidad.

Un aspecto que es necesario recordar es el hecho de que la Información sobre Sostenibilidad abarca a las fases anteriores y posteriores de la cadena de valor. En este sentido, como se vio en el apartado previo 2.4 *Alcance de la Información sobre Sostenibilidad*, la capacidad de la entidad para obtener cierta información dependerá de factores como su nivel de control de las operaciones fuera del perímetro de consolidación del Informe de Sostenibilidad o sus acuerdos contractuales, entre otros. Se ha de prestar especial atención a aquella información que esté sujeta a juicios o estimaciones. En relación con la completitud de la información se pueden mencionar, como factores de riesgo, su nivel de calidad y disponibilidad (atendiendo a su origen diverso), así como la falta de visión holística de objetivos de sostenibilidad, del control interno y de la gestión de riesgos, impactos u oportunidades, que limitaría la capacidad de evaluar si la información que reportan las distintas áreas incluye todos aspectos implantados en la compañía. Un último aspecto para considerar es la consistencia con el resto de información pública de la compañía, principalmente la información financiera en línea con las recomendaciones del EFRAG, la CNMV y ESMA.

#### 4.2.c) 3. Fraude.

Como principales factores de riesgo de fraude en la Información sobre Sostenibilidad se pueden mencionar la definición de objetivos ambiciosos, la parte subjetiva en la estimación de la Información sobre Sostenibilidad, la dificultad en la determinación de la información prospectiva, la identificación apropiada de la cadena de valor y el conflicto de interés debido a bonos o retribuciones variables ligadas al desempeño en materias de sostenibilidad, asignados a las áreas que tienen responsabilidades en el reporte de información, su aprobación o supervisión (de la dirección u Órganos de Gobierno). Habitualmente, las empresas disponen de controles a nivel entidad relacionados con fraude, dependiendo, en cada caso, de su negocio, así como otros controles generales como el código ético o el canal de denuncias. Sin embargo, se debería analizar si es necesario evolucionar el control interno implantando nuevos controles específicos relacionados con estos aspectos (controles de proceso).

Unos riesgos específicos para tener en cuenta en el momento de ejercer controles sobre la Información sobre Sostenibilidad son los denominados *greenwashing* y *socialwashing* o blanqueo medioambiental y social, que consisten en la afirmación, expresa o implícita, por parte de las empresas, de ser más sostenibles, en términos ecológicos y/o sociales, de lo que son realmente, mediante la aportación a sus grupos de interés de información no precisa o incorrecta. Este riesgo puede surgir de manera intencionada o no.

Asimismo, se ha de prestar especial atención al desglose de la información respecto del proceso de diligencia debida, que se complementa y desarrolla más en la directiva CSDDD<sup>52</sup>, en cuanto al proceso por el que la organización identifica, evalúa, previene, mitiga e informa de cómo gestiona el impacto negativo de sus actividades sobre el medio ambiente y las personas. La diligencia debida debe estar integrada en la gobernanza, la estrategia y el modelo de negocio.

Por último, es necesario destacar que el riesgo de fraude en el reporte de la Información sobre Sostenibilidad es mayor respecto al que se puede identificar en el reporte de la información financiera, debido al alto número de indicadores sujetos a estimaciones y a criterios que podrían ser de carácter subjetivo.

#### 4.2.c) 4. Ciberseguridad.

Además de los riesgos relacionados con las Tecnologías de la Información, son especialmente relevantes, desde el punto de vista de la ciberseguridad, los siguientes factores de riesgo: la alta dependencia digital que este reporte requiere, que lleva a centralizar información muy sensible en una herramienta, tanto de sostenibilidad como de origen financiero, que es necesaria para el reporte; la creciente tendencia de herramientas en formato nube, que incrementa el riesgo de seguridad de la información y requiere un control sobre los mecanismos de transferencias de datos o, entre otros, el incremento de *ransomware* que podría comprometer datos, herramientas y sistemas. En general, se trata de un riesgo sistémico para el que las empresas suelen disponer de controles específicos, así como de medidas de mitigación y transferencia.

#### 4.2.c) 5. Riesgos relacionados con el entorno de control.

Por otro lado, la amplitud de requerimientos de divulgación de información, así como su novedad, podría incrementar el nivel de riesgo a nivel corporativo. Se destacan a continuación las principales situaciones:

- **Divulgación de información confidencial.** La Información sobre Sostenibilidad implica desglosar información sobre estrategia, planes y acciones. Se debe evaluar el riesgo de que los desgloses requeridos no pongan en peligro la información que tiene un valor comercial y es secreta. En este sentido, se contempla en la regulación que las compañías puedan omitir información clasificada y sensible relacionada con la propiedad intelectual o la innovación o relativa a la estrategia que pudiera ser confidencial.
- **Unicidad en el reporte.** La continua evolución de la normativa de reporte en materia de sostenibilidad (CSRD, cambio climático, debida diligencia), podría derivar en inconsistencias en el reporte a distintos niveles, organismos o administraciones. Asimismo, debe tenerse en cuenta el alineamiento con la información financiera.
- **Cambios regulatorios.** La adaptación a los cambios regulatorios podría incrementar los costes asociados, tanto derivados de la adaptación a sistemas, como los de disponer del conocimiento y/o soporte necesario para poder acometerlos.
- **Transformación cultural y de sistemas.** El nivel de detalle de la CSRD exige un cambio en la gestión de riesgos, oportunidades e impactos de los asuntos materiales de sostenibilidad, lo que involucra a todos los niveles y áreas de la empresa a lo largo de sus operaciones. La implantación de medidas de control interno, políticas y mediciones, entre otras, así como de los

<sup>52</sup> Directiva (UE) 2024/1760 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, sobre diligencia debida de las empresas en materia de sostenibilidad y por la que se modifican la Directiva (UE) 2019/1937 y el Reglamento (UE) 2023/2859.

sistemas y procesos que las soporten, debe seguir una estrategia de madurez en la gestión de la sostenibilidad.

- **Gestión de expectativas de los grupos de interés.** El anterior informe de información no financiera (Ley 11/2018 – Directiva 2014/95/UE) ha sido un mecanismo de comunicación y de gestión de expectativas de los principales grupos de interés de las compañías, aparte de los reguladores, entre las que se pueden mencionar entidades bancarias o proveedores de índices bursátiles de sostenibilidad, entre otros. La falta de regulación sobre la información a reportar ha dado la posibilidad de ofrecer respuestas adaptadas a las expectativas de los grupos de interés, ya que la tendencia en los últimos años se ha orientado a que la información se consuma directamente en las páginas *web* corporativas, valorándose que la información sea pública. En el marco de un reporte de la Información sobre Sostenibilidad (CSRD) con más normas, donde los datos a reportar están definidos con mayor precisión, es clave para mantener la comunicación con los grupos de interés, alinear la estrategia de negocio, de comunicación y de reporte para poder seguir aportando, a través de los requerimientos de desglose (*data points*), información de valor para los grupos de interés.

#### 4.2.d) Actividades de control

Como se ha mencionado anteriormente, la elaboración de matrices de riesgos y controles sobre la Información sobre Sostenibilidad es un elemento clave a la hora de implantar el SCIIS. A continuación, se proporciona información adicional sobre este importante elemento del sistema de control interno.

Tal y como se ha abordado en el punto 4.1.c *Actividades de control* de este documento, se puede hablar de tres tipologías de controles:

- 1) Controles generales sobre el SCIIS, que pueden ser comunes a otras normativas o sistemas como, por ejemplo, el SCIIF, y se refieren a *controles a nivel de entidad (entity level controls)*.
- 2) Controles específicos sobre el SCIIS (*controles a nivel de proceso*), asociados a la CSRD donde se encuentran controles sobre información cuantitativa y cualitativa. Los controles siempre deben ir asociados a un riesgo, dado que son elementos fundamentales para su mitigación.

A este respecto, es necesario distinguir entre dos tipos de procesos:

- Los procesos “transversales”: aquellos que afectan a la Información sobre Sostenibilidad, en su conjunto, tales como el propio proceso de elaboración del Informe de Sostenibilidad, el perímetro y el proceso de análisis de doble materialidad.
- Los procesos “específicos”: se refieren a materias específicas equivalentes a cada una de las materias/submaterias y sus NEIS relacionadas (cambio climático, personal propio, etc.). Para cada uno de los procesos y en cada uno de los negocios/sociedades significativas del perímetro de reporte, se realizará una revisión de principio a fin (*end to end*) que comience con la captura de la información, hasta su consolidación y reporte, determinándose, para cada fase del proceso, los controles necesarios que proporcionen seguridad razonable sobre la fiabilidad de la información generada en cada fase. Los controles encaminados a asegurar la fiabilidad de la información se focalizarán en la calidad del dato de origen, con comparativas respecto al año anterior, presupuesto, etc.; en la revisión de estimaciones e hipótesis como escenarios climáticos; evidencia de revisiones secundarias y aprobaciones (segregación de funciones); controles de datos de terceros; roles o funciones intervinientes en la elaboración de la información; homogeneidad de procesos en distintas unidades (fichas de indicadores, políticas y procedimientos que aseguren la uniformidad), así como en las definiciones y métricas de los indicadores.

Adicionalmente, y en base a la experiencia práctica, los aspectos críticos donde focalizar el marco de control serían los siguientes:

- Los controles asociados al proceso de evaluación de doble materialidad, sobre todo en relación con los riesgos, oportunidades y con el cálculo y estimación de los impactos del medio ambiente y la sociedad en el modelo de negocio.
  - Los controles asociados al establecimiento de objetivos relacionados con cuestiones de sostenibilidad y su seguimiento posterior en términos de cálculo de esos indicadores de medición, cómo se extrae la información, cómo se procesa y cómo se revisan las desviaciones o alineamientos, así como el proceso de comunicación y reporte asociado.
  - Los controles encaminados a asegurar la integridad de la información prospectiva y retrospectiva y el alcance a toda la cadena de valor, a través de cuestionarios de autoevaluación, análisis de variaciones, campañas de concienciación y formación, etc.
  - Los controles destinados a garantizar la calidad y disponibilidad de los datos que configuran la Información sobre Sostenibilidad (validación de datos, accesibilidad y seguridad, monitoreo continuo, etc).
  - Los controles que aseguren la correcta e íntegra aplicabilidad de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (controles de proceso para garantizar la integridad de la información cualitativa y cuantitativa).
  - Los controles de conciliación de la información reportada bajo distintos marcos de reporte, tales como la Taxonomía de la Unión Europea o las recomendaciones del TFC<sup>53</sup>, así como la consistencia de la estructura del nuevo Informe de Sostenibilidad que aglutine toda esa Información sobre Sostenibilidad.
  - Los controles relacionados con la conciliación de magnitudes monetarias incluidas en la Información sobre Sostenibilidad y la información correspondiente divulgada en los estados financieros.
  - Los controles asociados a los escenarios y planes que garanticen que el modelo de negocio y la estrategia de las compañías son compatibles con la transición hacia una economía sostenible, incluyendo la limitación del calentamiento global a 1,5°C y la neutralidad climática hasta 2050.
- 3)** Controles asociados a las aplicaciones y *Tecnologías de la Información* (acceso, integridad, gestión de cambios, confidencialidad, seguridad física) involucrados en los procesos clave de generación, obtención y tratamiento de la Información sobre Sostenibilidad.

<sup>53</sup> *Task Force on Climate-related Financial Disclosures*. Se trata de una iniciativa creada en 2015 por el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB, en inglés) a petición de los líderes del G-20. Su objetivo principal es mejorar y aumentar la divulgación de la información financiera relacionada con el clima. Esto incluye los riesgos y oportunidades que el cambio climático presenta para las empresas y los mercados financieros.

En línea con los riesgos sobre la Información sobre Sostenibilidad que se han detallado previamente, a continuación, se presenta una lista no exhaustiva de riesgos y actividades de control relacionadas, que se pueden encontrar en la mayor parte de modelos SCIS<sup>54</sup>:

Riesgos	Actividades de control
Fallos en la identificación de asuntos materiales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existencia de un plan estratégico, definido al más alto nivel, que incluya los objetivos en materia de sostenibilidad de forma clara y precisa, incluyendo, en su caso, apetito, niveles de tolerancia y métricas objetivo.</li> <li>• Aprobación de dicho plan en sede del Órgano de Administración u órgano delegado.</li> <li>• Existencia de un seguimiento de la ejecución del plan de sostenibilidad.</li> <li>• Existencia de un proceso documentado de cálculo y de aprobación de doble materialidad, basado en metodologías reconocidas, tales como: consultas a directivos relevantes responsables, a nivel de dirección general de riesgos relacionados con el medioambiente, la gobernanza y los aspectos sociales, expertos internos y externos, análisis <i>benchmark</i> con el sector.</li> <li>• Identificar el proceso de definición de la cadena de valor y su proceso de validación a través de expertos internos, externos, <i>benchmark</i>, etc.</li> <li>• Verificar el alineamiento de los resultados del análisis de doble materialidad con los resultados de la identificación de riesgos empresariales de la organización.</li> <li>• Aprobación del análisis de doble materialidad por parte del Órgano de Administración.</li> <li>• Auditorías internas y externas sobre el proceso de identificación de la doble materialidad.</li> </ul>

<sup>54</sup> Para ayudar al lector a comprender la relación entre riesgo y control, se propone el listado que se detalla. Este listado es de elaboración propia del Grupo de Trabajo que ha llevado a cabo este documento. No obstante, para algunos SCIS la redacción y el detalle podría ser diferente del ejemplo aquí desarrollado.

**Riesgos**

**Actividades de control**

Errores o no completitud en la presentación de la información

- Identificación de los procesos relevantes para la elaboración de la Información sobre Sostenibilidad. Formalización y documentación de estos.
- Instrucciones claras de reporte emitidas por el área coordinadora.
- Realizar revisiones de políticas y procedimientos para asegurar que siguen en vigor, que cubren todos los aspectos pertinentes y con un espíritu de mejora continua.
- Realizar revisiones para garantizar la coherencia entre la información financiera y la de sostenibilidad.
- Contar con un procedimiento de identificación y actualización del perímetro de la Información sobre Sostenibilidad.
- Contar con un procedimiento en el que se defina claramente la información a incluir en aquellos desgloses materiales adicionales a los desarrollados por la NEIS basados en un marco de referencia.
- Contar con un procedimiento para la identificación de eventuales prácticas de blanqueo medioambiental o social.
- Identificar las competencias necesarias y verificar que los profesionales con responsabilidades sobre la Información sobre Sostenibilidad poseen dichas competencias.
- Existencia de documentación soporte sobre el criterio seguido para el cálculo de los datos cuantitativos y cualitativos, así como la consistencia con el año anterior. En caso de divergencias entre períodos, se debe de explicar.
- Automatización del proceso idealmente a través de una herramienta especializada.
- En el caso de uso de archivos Excel, o de información proveniente de múltiples fuentes, controles sobre la integridad, seguridad, calidad y disponibilidad de la información.
- Apoyo de expertos en cálculos de especial complejidad.
- Segregación de funciones entre el que realiza el cálculo y el responsable del mismo. Controles de supervisión.
- Evaluar la inclusión de expertos independientes en los primeros años de adaptación para el acompañamiento en el proceso.
- Existencia de programas de formación y actualización sobre el SCIIS y temas de sostenibilidad en general.

*(Continúa)*



**Riesgos**

Errores o no completitud en la presentación de la información

**Actividades de control**

- Elaboración por proceso de matrices de riesgos y controles. Evaluar el uso de herramientas GRC para automatizar el proceso.
- Identificación de controles específicos sobre terceros proveedores de información para el Informe de Sostenibilidad:
  - Incluir en los criterios de selección de terceros la evaluación de sus prácticas de control interno.
  - Evaluar el cumplimiento, por parte de los terceros, de las políticas y procedimientos de la organización.
  - Testear la información (recálculo, conciliaciones, etc).
  - Certificación del tercero (reporte SOC o similar).
  - Realización de auditorías internas.
  - Hacer seguimiento de las deficiencias detectadas.
- Implantar técnicas de autoevaluación sobre el diseño y efectividad de los controles.
- Identificación de roles y responsabilidades en el reporte de la Información sobre Sostenibilidad.
- Comunicación a los empleados de sus responsabilidades en cuanto al reporte de la Información sobre Sostenibilidad.
- Evaluar las fuentes de información a través de preguntas, documentación del proceso, revisión de documentos, inspección, recálculos y conciliaciones.
- Analizar las recomendaciones del verificador independiente en cuanto al reporte de la Información sobre Sostenibilidad.

**Riesgos**

Relacionados con el entorno de control

**Actividades de control**

- Políticas sobre confidencialidad y divulgación de información sensible.
- Segregación y asignación de funciones para el proceso de reporte. Manual/Procedimiento para la generación de Información sobre Sostenibilidad y alineamiento con información financiera.
- Monitorización y seguimiento de cambios regulatorios.
- Verificación del cumplimiento de estrategias de madurez de sostenibilidad.
- Evaluación del grado de alineamiento de estrategias de negocio, comunicación y reporte en materia de sostenibilidad.

Riesgos	Actividades de control
Fraude	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controles generales (entorno de control); inclusión en código ético del principio de fiabilidad de la información (financiera y no financiera).</li> <li>• Recálculos, dobles validaciones.</li> <li>• Segregación de funciones y controles de supervisión.</li> <li>• Aprobaciones por parte de la dirección y el Órgano de Administración.</li> <li>• Claridad y documentación del cálculo de indicadores.</li> <li>• Revisión del canal de denuncias para identificar asuntos relacionados con la sostenibilidad.</li> <li>• Revisiones sobre los riesgos de fraude de los datos proporcionados por los responsables de la cadena de valor (basados en fórmulas alternativas como análisis de muestras, auditorías internas, validaciones por terceros, certificaciones, informes de verificación, etc).</li> </ul>

Riesgos	Actividades de control
Ciberseguridad <sup>55</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controles generales de los sistemas de información que garanticen, entre otros, la seguridad de acceso a datos y programas, el control sobre los cambios, la correcta operación de estos, su continuidad y la adecuada segregación de funciones.</li> <li>• En el caso de la Información sobre Sostenibilidad, es frecuente el uso de hojas de cálculo y otros programas específicamente desarrollados para el reporte. En estos casos, la información se debe proteger, conservarse y revisarse periódicamente para garantizar su integridad.</li> <li>• En el caso de uso de plataformas comerciales que ayuden al reporte del Informe de Sostenibilidad, solicitar certificados tipo SOC<sup>56</sup> como parte del proceso control de dichas plataformas.</li> </ul>

<sup>55</sup> En este caso, se detallan los controles relacionados con la ciberseguridad, como aspecto clave de los riesgos asociados a las Tecnologías de la Información.

<sup>56</sup> Se refiere a los informes y certificaciones relacionadas con la seguridad de los sistemas y procesos de una empresa, emitidos según los estándares SOC (*System and Organization Controls*). Estos informes se utilizan, principalmente, para evaluar los controles internos en términos de seguridad, confidencialidad y privacidad de los datos.

#### 4.2.e) Documentación de los procesos de la elaboración de la información y controles asociados.

A continuación, se sugieren los elementos necesarios para documentar el Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad:

- 1) Existencia de un procedimiento de cálculo de la doble materialidad, de acuerdo con la Guía de Implementación de Análisis de Materialidad del EFRAG y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)<sup>57</sup>.
- 2) Identificación de los procesos relevantes de negocio que afectan a la Información sobre Sostenibilidad en base al análisis de doble materialidad. A modo de ejemplo, se citan algunas áreas propietarias de procesos que pueden ser relevantes para la Información sobre Sostenibilidad, si bien pueden no encontrarse presentes a todas las compañías.

Ámbito de Divulgación	NEIS	Áreas afectadas
Requisitos Generales	1 Requisitos Generales	Estrategia
	2 Divulgación General	Riesgos empresariales Estrategia Relaciones Institucionales
Cuestiones Ambientales	E1 Cambio climático	Medioambiente Operaciones Servicios Generales
	E2 Contaminación	Medioambiente Operaciones Servicios Generales
	E3 Agua y Recursos Marinos	Medioambiente Operaciones Servicios Generales
	E4 Biodiversidad y Ecosistemas	Medioambiente Operaciones Servicios Generales
	E5 Economía Circular	Compras Producción
Cuestiones Sociales	S1 Personal Propio	Recursos Humanos Administración de Personal
	S2 Trabajadores de la cadena de valor	Compras Operaciones Producción
	S3 Colectivos afectados	Acción Social Cumplimiento
	S4 Consumidores y usuarios finales	Calidad Gestión de Clientes
Gobernanza	G1 Conducta empresarial	Gobierno Corporativo Cumplimiento

<sup>57</sup> Guía de Implementación - EFRAG IG 1: disponible en la página web del ICAC: <https://www.icac.gob.es/sostenibilidad/normativa>

Adicionalmente a los procesos relacionados con los estándares de reporte, el estándar de requisitos generales de las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad contempla que, cuando una organización concluya que un estándar no cubre totalmente o cubre con insuficiente detalle un impacto, riesgo u oportunidad relevante, ésta deberá proporcionar información adicional específica de la entidad para permitir que los usuarios comprendan los impactos, riesgos u oportunidades relacionados con la sostenibilidad de la empresa. Por este motivo las áreas o procesos no expresamente mencionados en la normativa, pero que podrían ser relevantes, deberían ser incluidas, como, por ejemplo, Fiscal, Seguridad de la Información, Cumplimiento Normativo o Gestión de la I+D+i, entre otros, en línea con el apartado 51.a. de la Guía Técnica 1/2024 sobre comisiones de auditoría de entidades de interés público de la CNMV.

**3)** Existencia de un Manual del SCIIIS en el que conste el procedimiento de reporte de la Información sobre Sostenibilidad dónde se describan las actividades a realizar por parte de todas las áreas implicadas para asegurar el correcto reporte de la Información sobre Sostenibilidad de la compañía. Este procedimiento puede incluir, entre otros, los siguientes puntos:

- Una matriz de roles y responsabilidades.
- Proceso de definición y comunicación del perímetro de reporte.
- Criterios empleados para el cálculo/reportaje de la información incluida.
- Proceso de comunicación, en base a la doble materialidad, de los asuntos materiales, sus impactos, riesgos y oportunidades asociados y los requerimientos de desglose (*data points*) que se deben divulgar a las áreas responsables de la información.
- El calendario de reporte según la tipología de la información, puesto que hay información cualitativa o narrativa que puede reportarse antes del cierre del año. Sin embargo, para la mayoría de información cuantitativa o numérica debe esperarse al cierre del año.
- Herramientas para el reporte de la información, como el uso de plantillas de reporte o herramientas de cumplimiento de informes de mercado.

**4)** Es necesario contar con instrucciones de reporte sobre cada uno de los requerimientos de desglose de la Información sobre Sostenibilidad, al estilo de las guías y procedimientos que rigen la información financiera. En este sentido, la elaboración de un “Manual de la Información sobre Sostenibilidad”, que incluya cómo se define el perímetro de reporte, la metodología de cálculo del indicador, cómo deben calcularse las estimaciones, qué fuentes externas deben utilizarse (por ejemplo, para el cálculo de emisiones), ayuda a los encargados de reportarla a entender exactamente cómo deben reportar los datos que deben divulgarse.

**5)** Elaboración de matrices de riesgos y controles que recojan, por ejemplo, los siguientes elementos:

- **NEIS Asociada:** el código alfanumérico incluidos en los NEIS.
- **Descripción del indicador NEIS asociado:** descripción narrativa del requerimiento de desglose al que se está dando respuesta.
- **Tipología del dato:** narrativos, semi-narrativos y numéricos.
- **Origen del dato:** fuentes de la que se obtienen los datos, sistemas de información, políticas, procedimientos, otras fuentes.
- **Sección del Informe de Sostenibilidad** donde se reporta el dato, en base al índice establecido.

- **Asunto Material** al que se asocia el control.
- **Descripción del riesgo y nivel de riesgo:** ver apartado previo 4.2.c) *Scoping* de Riesgos.
- **Código de control:** identificador interno del control.
- **Descripción del control:** se incluirá el *input* (la información que se necesita para ejecutar el control), las características del control (detectivo o preventivo, manual o automático, periodicidad del control, etc), en qué consiste el control (descripción de cómo se realiza el control) y *output* esperado (evidencia que surge de la ejecución del control). En el caso de indicadores cuantitativos se incluirá el método de cálculo del indicador.
- **Aserciones:** ver apartado previo 4.2.c) *Scoping* de Riesgos.
- **Formalización del control/evidencia:** en este campo se indica dónde se encuentra formalizado el control, procedimiento, política, etc.
- **Importancia:** “Clave” o “No Clave”, en función del grado de mitigación del riesgo asociado al control.
- **Proceso.**
- **Procedimiento.**
- **Organización.**
- **Responsable del control ejecutor:** ver paso siguiente 6) Elaboración de matrices de roles y responsabilidades.
- **Responsable del control supervisor:** ver paso siguiente 6) Elaboración de matrices de roles y responsabilidades.

**6) Elaboración de matrices de roles y responsabilidades. Por ejemplo:**

- **Ejecutor de control:**
  - Ejecutar las tareas de control.
  - Comunicar las incidencias que se produzcan.
  - Evaluar el diseño y la eficacia del control.
  - Reportar a los responsables de control.
  - Custodiar las evidencias generadas sobre las actividades de control.
  - Implantar mejoras en los controles existentes.
- **Responsable de control:**
  - Monitorear el SCIIS en su ámbito de responsabilidad.
  - Reportar al responsable del SCIIS.
  - Proponer acciones de mejora.
  - Proponer e implementar los nuevos controles.

• **Responsable del SCIIS:**

- Recibir, compilar y analizar la información reportada por cada una de las áreas.
- Colaborar en la identificación de nuevos riesgos y controles en el proceso.
- Colaborar en la propuesta de acciones de mejora y resolución de incidencias.
- Alertas sobre cambios en los escenarios regulatorios.

• **Auditoría Interna:**

- Evaluar el SCIIS. En muchas organizaciones, además es impulsor del cambio y colabora de manera más o menos activa en el diseño del modelo como experto en control interno, gestión de riesgos y gobierno; además de aportar conocimiento del negocio y visión global. En este sentido, es necesario recordar que la asunción, por parte de Auditoría Interna, de cualquier rol de asesoramiento adicional a su papel de aseguramiento, deberá llevarse a cabo sin menoscabo de su independencia y objetividad.
- Preparación del plan anual de trabajo, en el cual se establecerán las actividades de actualización y revisión.
- Comunicar los resultados a la Comisión Auditoría.
- Seguimiento de las recomendaciones.

• **Riesgos empresariales:**

- Asegurar la integración en el modelo ERM del análisis de la doble materialidad.
- Actualizar los elementos del sistema ERM (política, catálogo, escalas, modelo de consolidación, etc.).
- Asesorar al área de sostenibilidad como experto en las metodologías ERM.

• **Comisión de Auditoría:**

- Planificar la auditoría interna del SCIIS.
- Supervisar la eficacia y buen funcionamiento del SCIIS, proponiendo las recomendaciones de mejora.
- Comunicar los resultados al Órgano de Administración.
- Seguimiento de las recomendaciones.
- Mantener la relación con el verificador de la Información sobre Sostenibilidad, de manera análoga a la relación con el auditor de cuentas.

• **Comisión de Sostenibilidad (en caso de existir):**

- Orientar, monitorizar y evaluar el grado de cumplimiento de las políticas, buenas prácticas y planes específicos de actuación en materia de sostenibilidad.
- Determinar los principios generales y criterios que deberán presidir el contenido del Informe de Sostenibilidad de conformidad a la normativa aplicable.

• **Órgano de Administración:**

- Responsable último de que toda la información sea adecuada y eficaz en el Estado de Sostenibilidad.

- 7) Elaboración de una Política y un Manual detallado del SCIIS que la desarrolle y recoja el procedimiento de control interno y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad incluyendo, por ejemplo, el procedimiento de identificación de procesos, riesgos y controles relevantes para el reporte de la Información sobre Sostenibilidad, procedimientos de cálculo de indicadores, roles y responsabilidades y evaluaciones internas y externas de la Información sobre Sostenibilidad.
- 8) Elaboración de flujogramas o narrativas que recojan el proceso de cálculo y reporte de los principales indicadores cuantitativos y cualitativos.
- 9) Realización de un mapa de sistemas y matriz de riesgos y controles de los controles generales sobre los sistemas de información (ITGCs) vinculados al Informe de Sostenibilidad.

#### 4.2.f) Actividades de mantenimiento, actualización y supervisión del Sistema.

Para facilitar la eficacia y la eficiencia de un SCIIS es fundamental realizar actividades regulares de mantenimiento, actualización y supervisión de su funcionamiento. Estas actividades aseguran que el SCIIS, en general, y las actividades de control, en particular, sigan siendo adecuados frente a cambios en el entorno operativo, regulatorio y tecnológico de la organización.

Habitualmente, existen distintos tipos de actividades necesarias para el Sistema de Control Interno y deben planificarse adecuadamente en lo que habitualmente se denomina “plan anual de control interno”. Este plan pivota normalmente en torno a los siguientes objetivos:

- Claridad en la asignación de responsabilidades para cada actividad o proceso a ejecutar.
- Eliminación de redundancias innecesarias.
- Gestión de los picos de trabajo y excesos de carga en determinadas épocas del año.

Seguidamente, se recogen las principales actividades que deben ser ejecutadas como parte del citado plan:

##### 4.2.f) 1. Mantenimiento y actualización.

Para que el SCIIS pueda cumplir con su objetivo principal, en relación con la fiabilidad de la Información sobre Sostenibilidad, es primordial que sea capaz de responder a las modificaciones que se puedan producir a diferentes niveles, entre los que destacan:

- Estructura: bien sea en términos exógenos (nuevas normativas, nuevas exigencias de los grupos de interés) o endógenos (nuevo perímetro societario, nuevas actividades, nuevos países en los que opera, etc).
- Funcionamiento: en lo relativo al desempeño de sus elementos principales.
- Recursos asignados: en particular en lo que se refiera a su grado de suficiencia e idoneidad.
- Herramientas utilizadas.

Por ello, se suelen llevar a cabo las siguientes actividades:

- a) Actualización de la cobertura del SCIIS – *Scoping*: de manera periódica, habitualmente anual, o bien cuando se hayan producido cambios significativos, se debe llevar a cabo un análisis de riesgos que permita identificar el alcance requerido del SCIIS, para validar que el modelo sigue siendo vigente y que responde a la realidad de la compañía (ver apartado 4.2.c de este documento).

**b)** Actualización de documentación; en particular, sobre dos elementos principales:

- i. Mantener registros precisos y actualizados de todos los procesos, procedimientos y políticas de control interno (ver apartado 4.2.e de este documento).
- ii. Actualizar manuales y guías de control interno según sea necesario.

4.2.f) 2. Supervisión:

La responsabilidad de supervisión del SCIS, independientemente de lo que la función de Auditoría Interna estime conveniente llevar a cabo dentro de su propio plan, debe ser asignada dentro de la organización, típicamente a la función responsable de su mantenimiento. Esta supervisión, habitualmente, y tal y como se viene realizando en otros modelos de control interno, se compone de las siguientes actividades principales:

**a)** Revisión Periódica de Controles: mediante diferentes actividades de monitorización, adaptadas a la naturaleza de cada uno de los controles, con el objetivo de comprobar si estos:

- i. Siguen cubriendo los riesgos tal y como se había previsto (Test del diseño, o "ToD" por sus siglas en inglés).
- ii. Se están ejecutando de acuerdo con lo descrito en la matriz de riesgos y controles y funcionan de manera efectiva, de tal modo que cubren los riesgos para los que han sido diseñados (Test de efectividad o "ToE", o por sus siglas en inglés).

La planificación de estas actividades a lo largo del año (o años) responderá a las necesidades y recursos disponibles de cada compañía, y las incidencias detectadas deberán ser supervisadas para asegurar que se están dando cobertura a las situaciones identificadas.

Estas actividades pueden ser llevadas a cabo internamente o bien por parte de un tercero, que puede ofrecer diferentes niveles de aseguramiento sobre los controles o el SCIS en general.

**b)** Supervisión periódica: además de lo anterior, es aconsejable también monitorizar de manera periódica, en la medida de lo posible, determinados elementos más allá de los controles del modelo como, por ejemplo, actividades y transacciones clave para identificar irregularidades y desviaciones mediante la utilización de herramientas de monitorización automatizada, que permitan detectar y reportar anomalías en tiempo real, sociedades o filiales que sistemáticamente reportan fallos en la ejecución de controles, etc.

**c)** Diagnóstico del SCIS: adicionalmente, algunas compañías y, de nuevo, en línea con lo realizado en otros modelos de control, llevan a cabo un análisis de su modelo desde un punto de vista teórico con respecto de las mejores prácticas o un marco metodológico de referencia, para comprobar si se está dando cobertura a todos los elementos necesarios.

4.2.f) 3. Reporte a los órganos de administración, dirección y supervisión.

Las compañías, para dar respuesta a las exigencias de los grupos de interés y regulaciones propias de los mercados en los que operan, así como para asegurar la detección temprana de aquellos eventos que tengan impacto en el SCIS, deben contar, según ha sido tratado en el apartado 4.1.d anterior, con procesos de información y comunicación formalizados.

En particular, estos mecanismos persiguen facilitar la mejora continua a través del reporte ordinario y extraordinario para alcanzar los siguientes objetivos:

- Informar sobre la evaluación del diseño y efectividad del SCIS y, en concreto, comunicar debilidades materiales.



- Informar sobre cambios relevantes en la compañía que puedan tener impacto en el SCIS.
- Informar sobre el desempeño, en el día a día del SCIS, a través de indicadores de rendimiento ligados al mismo.

Las circunstancias en las que estas comunicaciones deben producirse responden a las particularidades de cada compañía. No obstante, en general, los elementos que configuran el modelo de reporte son los siguientes:

- 1) Responsable (quién reporta).
- 2) Momento en el que se produce (cuándo reporta).
- 3) Contenido (qué reporta).

Combinando estos elementos se configuran, a modo ilustrativo, las diferentes alternativas que se describen a continuación:

Ejemplo práctico	Responsable	Momento en el que se produce	Contenido
Reporte Ordinario	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Área de control SCIS o áreas responsables de esta función</li> <li>• Área de control SCIS o áreas responsables de esta función</li> <li>• Área de sostenibilidad</li> </ul>	<p>Semestral</p> <p>Anual (trimestre siguiente al cierre de ejercicio correspondiente)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Seguimiento de incidencias y planes de acción a nivel de controles clave.</li> <li>• Diagnóstico vs. COSO y esta Guía, a modo de nivel de cumplimiento de los principios de eficacia y los planes de acción correspondientes, en su caso.</li> <li>• Propuesta de actualización de descripción del SCIS para el Informe de Sostenibilidad.</li> <li>• Definición de <i>scoping</i> (alcance del SCIS) y propuesta de plan de trabajo para el ejercicio siguiente, incluyendo los recursos a utilizar y los plazos que cumplir.</li> </ul>
Reporte Extraordinario	<p>En función de la tipología de cambio / incidencia</p>	<p>Cuando se produzcan cambios o incidencias significativas</p>	<p>En caso de producirse un cambio o incidencia significativa en el SCIS, será comunicada inmediatamente al Área de Control SCIS o áreas responsables de esta función y, en su caso, a Auditoría Interna, con independencia del calendario de reporte establecido, quienes revisarán la incidencia comunicada y valorarán conjuntamente la relevancia de dicho cambio, incidencia o cuestión y la idoneidad de reporte al área de sostenibilidad.</p>

#### 4.2.f) 4. Plan de Comunicación y formación a todas las áreas intervinientes.

Además de las actividades anteriores, el SCIIS debe, a su vez, contar con otros mecanismos transversales encaminados a reforzar su funcionamiento. En particular, debe disponer de actividades de comunicación y formación, las cuales presentan los siguientes objetivos:

- Informar y concienciar a todos los empleados sobre la importancia y beneficios del SCIIS.
- Asegurar la comprensión de las políticas, procedimientos y controles internos.
- Fomentar una cultura de transparencia y cumplimiento.

Sin embargo, las actividades deben adaptarse a diferentes colectivos dentro de las compañías, identificando los diferentes grupos de interés dentro de la organización (Alta Dirección, gerencia media, personal operativo, etc.), y adaptando los mensajes y la forma de comunicación según el nivel y las funciones de cada grupo. Estos mensajes deben respetar lo siguiente:

- Definir mensajes claros y consistentes sobre la importancia de los controles internos de la Información sobre Sostenibilidad.
- Explicar los roles y responsabilidades de cada empleado en el mantenimiento de un sistema de control efectivo.
- Comunicar las expectativas de cumplimiento y las consecuencias de no seguir los controles internos.

En términos generales, el objetivo principal es que todos los intervinientes en el SCIIS conozcan su rol y, por tanto, lo que se espera de ellos para el adecuado funcionamiento del Sistema. De hecho, la adecuada formación a proporcionar a los intervinientes en el proceso de Información sobre Sostenibilidad debe cubrirse dentro de los controles a nivel de entidad (ELCs). A su vez, este objetivo se suele alcanzar a través de las siguientes iniciativas:

- a) Notificar al personal cualquier cambio en la normativa aplicable, tanto externa como interna, es decir, las políticas y procedimientos relacionados con el reporte de Información sobre Sostenibilidad en general o del SCIIS en particular.
- b) Proporcionar formación regular a los empleados sobre los controles internos y los procedimientos de la organización.
- c) Establecer actividades de supervisión de la eficacia de las medidas formativas.

Un plan de comunicación y formación para un SCIIS es realmente importante para facilitar que todos los participantes comprendan sus roles y responsabilidades en relación con los controles internos y que la información fluya adecuadamente dentro de la organización.

#### 4.2.f) 5. Tecnologías de soporte para la elaboración de la información y el control interno.

El uso de diferentes tecnologías es un factor clave para contar con un modelo de reporte y de control eficaz y eficiente, dada la complejidad y el volumen de información que debe ser manejado. Es necesario distinguir entre las tecnologías utilizadas para el modelo de reporte y las utilizadas para dar soporte al sistema de control interno.

En concreto, estas tecnologías se agrupan en tres grandes categorías:

- 1) Las tecnologías específicas de soporte para la elaboración de la Información sobre Sostenibilidad, que refuerzan y aportan eficiencia a todas las actividades dentro del proceso de reporte de

Información sobre Sostenibilidad, desde el origen hasta el destinatario final. Sin embargo, dado el entorno actual tan cambiante y el elevado nivel de manualidad asociado a la Información sobre Sostenibilidad, las herramientas deben continuar evolucionando para asegurar la idoneidad y completitud de este tipo de información.

- 2) Por otro lado, las tecnologías de control interno permiten el registro y la trazabilidad de todas las actividades de control y su monitorización, incluyendo también el mantenimiento, actualización y supervisión del SCIS.
- 3) Por último, y de forma común a los dos grupos anteriores, las tecnologías de automatización de procesos, *data analytics*, OCR<sup>58</sup>, *machine learning*, inteligencia artificial, etc. Estas tecnologías permiten, por un lado, aumentar la eficacia y eficiencia de los procesos y controles y, por otro, mejorar el alcance, eficiencia y confort de las actividades de monitorización y reporte de los controles.

Por último, las tecnologías que se pueden emplear dependen de distintos parámetros, entre los que destacan:

- Volumen y complejidad de la Información sobre Sostenibilidad gestionada, incluyendo la atomización de sus fuentes.
- Recursos disponibles, tanto para la inversión y parametrización inicial a realizar, como para el mantenimiento posterior.
- Conocimiento y experiencia del equipo involucrado en la elaboración de la información y el sistema de control interno.
- Madurez de los procesos y controles soporte para el reporte.
- Grado de integración con distintos sistemas de aseguramiento utilizados por otros modelos de control (como, por ejemplo, los modelos de *compliance* o el SCIIF).

<sup>58</sup> *Optical Character Recognition: Reconocimiento Óptico de Caracteres.*

## 5. Evaluación del Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad.

Mediante el proceso de evaluación del SCIIS se identifican riesgos y deficiencias de control interno que pueden afectar al cumplimiento de sus objetivos. Para realizar esta evaluación, las compañías pueden inspirarse en la *Guía del grupo de trabajo constituido a propuesta de la CNMV sobre control interno de la Información Financiera*, con las adaptaciones que puedan ser necesarias, así como las guías emitidas por COSO<sup>59</sup>.

No obstante, en las primeras fases de evaluación del SCIIS, debe considerarse su estado de implantación y el grado de desarrollo en el que se encuentre respecto al SCIIF. En el caso del SCIIS, el nivel de madurez deberá incrementarse en los próximos años para alcanzar el objetivo de poder someterse a una verificación con seguridad razonable, tal y como contempla la normativa CSRD y dar respuesta a los requerimientos de supervisión del Órgano de Administración.

### 5.1. Evaluación del diseño de las estructuras de control interno existentes.

Como punto de partida, se deben conocer la estrategia, el modelo de gobierno, los riesgos y factores particulares de la organización en materia de sostenibilidad y cómo estos se integran e impactan en las operaciones y en la toma de decisiones.

Adicionalmente, en relación con el grado de madurez y su proceso de implantación, debe entenderse el enfoque adoptado para la implantación del SCIIS. Es posible que la implantación se realice por fases y que exista una hoja de ruta para su desarrollo, debido al volumen y diversidad de la naturaleza de la información a publicar. Por tanto, deben comprenderse los criterios y factores en base a los que se ha priorizado la información sobre la que se va a comenzar a construir el SCIIS (resultado del análisis de doble materialidad, estrategia de la compañía, información identificada como "Información sobre Sostenibilidad", riesgos, complejidad de la información a preparar o reportar, información cuantitativa o cualitativa, etc.).

Además, para realizar una correcta evaluación del diseño del SCIIS, como se ha visto anteriormente, debe existir una adecuada documentación elaborada durante su proceso de implantación, que permita comprender los procesos existentes y donde se identifiquen los objetivos, riesgos y controles para mitigarlos.

De manera concreta, debe tenerse en cuenta:

#### 5.1.a) Evaluación del proceso de identificación de los riesgos: integridad y relevancia.

Para dar respuesta a este objetivo se debe comprender el proceso sistemático de identificación de riesgos, obteniendo y analizando la documentación existente (matrices de riesgos y controles, documentos descriptivos de los procesos, etc.) y manteniendo reuniones de entendimiento con los responsables. Adicionalmente, para fortalecer este entendimiento, será conveniente evaluar

<sup>59</sup> <https://www.coso.org/guidance-on-ic>

la utilización de otras fuentes como, por ejemplo, flujogramas y recomendaciones puestas de manifiesto por el revisor externo y el auditor interno, entre otras.

Con la evaluación del proceso de identificación de riesgos se concluirá sobre los riesgos existentes y si hay riesgos relevantes no contemplados, bien presentes o futuros, que deban tenerse en cuenta y que puedan tener un impacto significativo en la reputación, la rentabilidad y la sostenibilidad a largo plazo de la organización. En su caso, se planteará la incorporación de los riesgos no identificados, pudiendo asociarlos a un control ya existente o a uno nuevo que deba diseñarse para darles cobertura. Este proceso no es de carácter estático en el tiempo, por lo que deberán tenerse en cuenta, de manera sistemática, los riesgos emergentes en cada proceso de evaluación.

### 5.1.b) Identificación de los controles que mitigan los riesgos: suficiencia y diseño.

Las pruebas de diseño de los controles buscan evaluar si se han identificado todos los controles necesarios para cubrir los riesgos identificados y si los controles existentes están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar errores en la Información sobre Sostenibilidad. Se planteará rediseñar los controles actuales o añadir nuevos, vinculándolos a riesgos emergentes o ya existentes, siempre que se detecten deficiencias en su diseño, con el objetivo de asegurar la confiabilidad de la Información sobre Sostenibilidad. Al igual que en el SCIIF, cobra especial relevancia la identificación de los controles-clave<sup>60</sup> durante el proceso de evaluación del diseño.

La propuesta de rediseño de un control puede encontrarse relacionada con los distintos elementos que lo componen: el alcance, la descripción, las evidencias existentes, la incorporación de evidencias nuevas, la frecuencia y los responsables de ejecutar y supervisar el control.

### 5.1.c) Controles de tecnologías de la información (TI).

La Información sobre Sostenibilidad es muy heterogénea y proviene de registros incluidos en múltiples sistemas de TI de la organización. En este sentido, y tal y como ocurre en el SCIIF, para desarrollar trabajos destinados a verificar el correcto funcionamiento de los sistemas que soportan la Información sobre Sostenibilidad, deben definirse los controles de tecnologías de la información correspondientes en las diferentes capas tecnológicas, es decir, capa de aplicaciones de TI y capas de infraestructura tecnológica (sistemas operativos y bases de datos o análogos). Para ello, es necesario elaborar un inventario de las aplicaciones utilizadas en la captura y elaboración de los datos para la Información sobre Sostenibilidad, priorizando la definición de controles sobre aquellas aplicaciones implicadas en los procesos asociados a la información más relevante.

Si las aplicaciones identificadas son las mismas que las contempladas en el SCIIF, se considerarán las posibles sinergias y los controles de tecnologías de la información existentes.

### 5.1.d) Controles relativos a la Cadena de Valor.

La CSRD contempla que se debe incorporar en el reporte toda la cadena de valor de la organización. Esto supone la incorporación de controles enfocados a cubrir el riesgo de error material en los datos relativos a la cadena de valor, así como las actividades de control relativas a la inclusión, dentro del perímetro reportado, de actividades más allá de la compañía y las de seguimiento de las variaciones.

<sup>60</sup> Un control clave es aquel que está diseñado para la prevención de errores materiales.

## 5.2. Evaluación del funcionamiento y la efectividad.

Para garantizar que el SCIS está operando como se esperaba y que se están alcanzando los objetivos previstos, el proceso de evaluación de su diseño deberá completarse con la evaluación del funcionamiento de aquellos controles internos que hayan sido calificados como efectivos en dicha evaluación del diseño, en su doble vertiente de diseño e implementación.

Para el enfoque de revisión de los controles y poder evaluar si estos están operando de manera efectiva, se tendrán en cuenta ciertas características como el tipo de control (manual o automático); su carácter (preventivo o detectivo); su periodicidad (anual, semestral, trimestral...) y nivel de riesgo asociado al control, entre otros. En base a lo anterior, se aplicará la técnica de revisión más adecuada (entrevista, observación, inspección, etc.) o una combinación de estas técnicas para obtener una mayor evidencia de auditoría.

En relación con las evidencias, estas pueden obtenerse directamente mediante la revisión del control y la documentación soporte disponible en su ejecución, solicitando información adicional o mediante la supervisión de otros procedimientos. Dependiendo del tipo de información a evaluar, se solicitarán evidencias de diferente tipo. Es importante tener en cuenta que la Información sobre Sostenibilidad incluye muchas estimaciones y escenarios sobre objetivos a corto, medio y largo plazo que deberán disponer de un soporte adecuado para su evaluación.

Las deficiencias en la ejecución de los controles pueden suceder por varios motivos, tales como su diseño inicial, una ejecución incorrecta, o la no realización del control, entre otros. Si los controles-clave no funcionan o no son plenamente eficaces, deberá considerarse la existencia de controles compensatorios y éstos ser evaluados en términos de la efectividad de su funcionamiento.

Durante la evaluación del funcionamiento debe revisarse si los controles son ejecutados y supervisados por personas con la suficiente autoridad y competencia para ejecutar el control de manera eficaz. En este sentido, dada la menor madurez del estado de la implantación del SCIS respecto de la del SCIF, resulta especialmente relevante la concienciación y formación en la cultura de reporte de los ejecutores y supervisores de los controles.

## 5.3. Evaluación de las debilidades de control interno.

Una debilidad de control interno en la Información sobre Sostenibilidad es cualquier deficiencia en los procesos y sistemas que aseguran su fiabilidad y el cumplimiento de las características de la Información sobre Sostenibilidad, que han sido tratadas en el punto 2.2 *Características cualitativas* de este documento.

La evaluación de un sistema de control implica identificar los casos en los que los controles definidos no mitiguen los riesgos identificados. La valoración de la relevancia de esta situación implica determinar el impacto potencial en la precisión, integridad y fiabilidad de los datos de dicha debilidad, y clasificar la gravedad del hallazgo basado en su relevancia actual y en su impacto potencial.

La identificación de debilidades puede dar lugar a concluir sobre la inexistencia de controles o que los controles están incorrectamente diseñados, o incorrectamente ejecutados, lo cual puede afectar a la integridad de la información, resultando en datos incompletos o inexactos. La falta de consistencia y coherencia puede llevar a discrepancias en la información reportada, así como en la precisión de las estimaciones y previsiones.

La evaluación de las debilidades en los controles se fundamenta en varios criterios clave que afectan a la calidad de la Información sobre Sostenibilidad. En este sentido, los pasos para evaluar la gravedad del hallazgo pasan por: identificar la debilidad y su documentación, incluyendo la naturaleza del problema y la evidencia soporte; evaluar el impacto en la precisión de los datos, concluyendo si el hallazgo afecta a la exactitud de los datos reportados; conocer el origen de dicha incidencia (fuente de datos, errores de cálculo o la no aplicación de Políticas y criterios, entre otros); evaluar su impacto en la integridad, coherencia y comparabilidad de la información y, finalmente, clasificar la gravedad del hallazgo (alto-medio-bajo), basándose en su impacto potencial.

En este sentido, una herramienta relevante para definir el nivel de impacto es el análisis de doble materialidad<sup>61</sup>, que ayuda a identificar y priorizar los aspectos de sostenibilidad más significativos para la organización y sus grupos de interés, por lo que sería recomendable su utilización para establecer la relevancia de la debilidad.

Una práctica también recomendable es la identificación de un nivel de error tolerable en la evaluación de la Información sobre Sostenibilidad, entendido como el umbral mínimo por debajo del cual no es necesario llevar a cabo labores de revisión. Sin embargo, es importante establecer procedimientos para evitar la acumulación de errores menores que, en conjunto, puedan ser significativos. En todo caso, será necesario llevar a cabo un análisis interno para adecuar este umbral, de manera razonable, a la naturaleza y características de cada organización.

En este sentido, a medida que la revisión del verificador externo evolucione hacia el aseguramiento razonable, será muy recomendable comprender los niveles de materialidad en la ejecución de su trabajo sobre la Información sobre Sostenibilidad, para evitar asimetrías en la calificación de las debilidades que, de existir, podrían generar excepciones en su informe.

## 5.4. Periodicidad y alcance de la evaluación.

El proceso de supervisión del sistema de control interno de una entidad puede variar dependiendo de factores como son la naturaleza de la entidad, su entorno regulatorio o los riesgos inherentes. Dada esta situación, se destacan a continuación algunas recomendaciones generales que podrían aplicarse, en relación con la periodicidad y el alcance de la evaluación:

- a) Evaluaciones anuales:** Una evaluación completa del sistema de control interno debería llevarse a cabo, al menos, una vez al año. Esto permite identificar y abordar cualquier deficiencia significativa antes de que pudiera afectar a la fiabilidad de la información. Es recomendable que el proceso de doble materialidad sea evaluado de manera anual, puesto que es el que determinará los desgloses a reportar en el Informe de Sostenibilidad.
- b) Evaluaciones trimestrales o semestrales:** En organizaciones de mayor tamaño, o en industrias altamente reguladas, puede ser beneficioso realizar evaluaciones más frecuentes, como trimestrales o semestrales.
- c) Evaluaciones continuas:** Además de las evaluaciones periódicas, es recomendable implementar un proceso de monitoreo continuo. Esto implica la revisión regular de ciertos controles-clave durante el año, para asegurarse de que están operando de manera efectiva.
- d) Evaluaciones ad-hoc:** Estas evaluaciones pueden ser necesarias como respuesta a eventos específicos, tales como cambios en la estructura organizativa, cambios del análisis de doble

<sup>61</sup> Abordado en el punto 2.4 *Alcance de la Información sobre Sostenibilidad* de este documento.

materialidad, nuevos desgloses a reportar, cambios en la cadena de valor o perímetro societario, la implementación de nuevas tecnologías, cambios significativos en los procesos de recopilación de la información o en respuesta a incidentes de fraude o errores.

**e) Evaluaciones pre-implantación o iniciales de diseño:** En los procesos de diseño del SCIS se realizarán revisiones sobre su correcto diseño de acuerdo con el Marco Integrado de Control Interno de COSO y, posteriormente, revisiones de primera implementación de las actividades de control para verificar que han sido establecidas en la práctica de acuerdo con su diseño conceptual.

**f) Evaluaciones post-implantación:** Después de implementar nuevos controles, procesos o sistemas, es importante realizar una evaluación para asegurarse de que están funcionando como se espera y para hacer los ajustes necesarios, si resultara necesario.

En definitiva, la entidad deberá definir y concretar el tipo o tipos de evaluación que va a llevar a cabo para su control interno de la Información sobre Sostenibilidad.

No obstante, el alcance de la evaluación del SCIS, en cada periodo, estará sujeto al juicio del Órgano de Administración responsable de la gestión del modelo, y deberá basarse en los objetivos y riesgos de la Información sobre Sostenibilidad y en los medios disponibles por parte de la organización. Puede efectuarse una evaluación que cubra la totalidad del SCIS en cada ejercicio, o bien a lo largo de varios ejercicios, en cuyo caso, para cada uno de ellos, se podrán:

- 1) Establecer políticas de rotación de indicadores del Informe de Sostenibilidad o apartados para periodos que no excedan de dos o tres años, en función de factores tales como: (i) resultados de evaluaciones anteriores; (ii) existencia, o no, de cambios en el proceso de control; (iii) existencia, o no, de cambios en el proceso de recopilación de la información; (iv) existencia, o no, de cambios en el alcance del modelo de negocio o la estrategia de la entidad; (v) existencia, o no, de cambios regulatorios; y (vi) riesgo de errores, teniendo en cuenta su probabilidad, naturaleza e impacto.
- 2) Considerar los procesos especialmente críticos en la preparación de la Información sobre Sostenibilidad: proceso de determinación de la materialidad, determinación de la cadena de valor, indicadores críticos, controles generales de la entidad, controles generales informáticos, etc.
- 3) Considerar los posibles cambios en el modelo de negocio, en los mercados en los que opera la entidad o en su cadena de valor (por ejemplo, sustitución de proveedores), así como cambios en la regulación aplicable o cambios organizativos significativos.

Si la evaluación se lleva a cabo con el objetivo de determinar su eficacia a una fecha concreta, el alcance de las pruebas deberá centrarse en los riesgos y controles existentes a esa fecha.

## 5.5. Certificación de la Información sobre Sostenibilidad.

En el SCIS se puede implantar un proceso o estructura de certificación formal, con periodicidad anual, coincidiendo con la elaboración del Informe de Sostenibilidad, que deberá proporcionar una serie de garantías determinadas por la responsabilidad de quien firma esa certificación.

Con este proceso de certificación, cuyo sistema y nivel de granularidad puede ser adaptado a las características y grado de madurez del SCIS en cada compañía, se busca proporcionar confianza, tanto a los distintos organismos como a los principales directivos de la organización, sobre el proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad, con anterioridad a su formulación por parte del Órgano de Administración.



Este proceso refleja la forma en la que se genera la información, tanto en la organización como, en su caso, en las filiales que integran un grupo. En dicha estructura, los responsables de las sociedades certifican tanto la fiabilidad de la Información sobre Sostenibilidad sobre sus áreas de responsabilidad, como la efectividad del sistema de control interno establecido para garantizar razonablemente dicha fiabilidad en su ámbito de responsabilidad. Este proceso de certificación es supervisado por el organismo correspondiente (Comisión de Auditoría, Comisión de Sostenibilidad, en caso de existir, etc.), trasladando al Órgano de Administración las conclusiones obtenidas en las sesiones en las que se formula de manera formal el Informe de Sostenibilidad.

## 5.6. El auditor interno.

La Función de Auditoría Interna desempeña un importante papel en la evaluación y supervisión de la Información sobre Sostenibilidad. Como función independiente, Auditoría Interna respalda al Órgano de Administración en su responsabilidad de supervisar el SCIS, evaluando las actuaciones de las unidades de gestión y de las unidades de control, para mitigar los riesgos vinculados tanto al cumplimiento de la normativa de divulgación, como a la presentación fiel de la información.

La Función de Auditoría Interna puede asumir dos actividades fundamentales en la evaluación de la Información sobre Sostenibilidad, debiendo mantener siempre, en su caso, su independencia y objetividad.

- 1) Implementación de un modelo de evaluación periódica del SCIS, que permita obtener evidencias suficientes de su correcto diseño y funcionamiento, identificar aspectos de mejora y escalar a los Órganos de Gobierno las deficiencias de control y oportunidades de mejora relevantes. Asimismo, es recomendable la realización de evaluaciones iniciales del diseño, dado que las deficiencias de control en el diseño tienen una alta relevancia a efectos de poder implementar un SCIS robusto desde el inicio.
- 2) Revisión del proceso de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad, asegurando su integridad y transparencia. Además, se coordina con los verificadores externos para garantizar una auditoría integral y efectiva, recibiendo sus conclusiones y realizando seguimiento a las recomendaciones.

En este sentido, Auditoría Interna debe asegurarse que en su Plan de Auditoría se incorporan revisiones que abordan tanto la evaluación del SCIS como el establecimiento de procedimientos de revisión de la Información sobre Sostenibilidad, proporcionando cobertura suficiente a los riesgos significativos identificados por Auditoría Interna, en relación con la Información sobre Sostenibilidad, considerando los criterios de periodicidad y rotación establecidos internamente.

La revisión del SCIS por parte de Auditoría Interna evalúa el diseño y eficacia de controles preventivos y detectivos sobre los riesgos relacionados con la Información sobre Sostenibilidad. Este proceso de revisión debe abarcar, entre otros, los siguientes aspectos:

- **Gobernanza:** evaluar aspectos como los distintos niveles de supervisión llevados a cabo por el Órgano de Administración y las posibles Comisiones especializadas, así como la Alta Dirección, en el alineamiento con la estrategia de sostenibilidad y la adecuación de la asignación de recursos, verificando la correcta segregación de funciones entre los mismos, su formación en sostenibilidad, así como el proceso de comunicación interna y externa.
- **Políticas, metodologías y marcos de referencia de la Información sobre Sostenibilidad:** evaluar la estrategia de reporte de sostenibilidad, que debe incorporar metodologías y marcos de referencia claramente definidos y que cubran la integridad de la información material. La falta de

metodologías robustas y marcos de referencia claros puede resultar en inconsistencias y falta de comparabilidad de la Información sobre Sostenibilidad, limitando la capacidad de validación por parte de Auditoría Interna.

- **Coherencia y comparabilidad de los datos:** es recomendable adoptar estándares reconocidos internacionalmente, y cuando los estándares reconocidos no sean suficientes, el desarrollo y documentación interno de metodologías claras para la generación de la información relevante de sostenibilidad. En este contexto, es fundamental para el auditor interno disponer de una visión global de los requisitos de reporte relevantes, tras la revisión del análisis de doble materialidad desarrollado por la organización.
- **Procesos de evaluación y gestión de riesgos:** revisar los procesos de identificación, evaluación y gestión de riesgos de sostenibilidad implementados por la dirección de la entidad, centrándose en los aspectos clave identificados durante el análisis de materialidad y prestando especial atención a aquellos riesgos que puedan ser omitidos, o susceptibles de incorporar componentes de riesgo de *blanqueo medioambiental y/o social* en la Información sobre Sostenibilidad.
- **Procesos internos de elaboración de la Información sobre Sostenibilidad:** supervisar los procesos internos de recopilación y elaboración de la Información sobre Sostenibilidad, garantizando la correcta delimitación del perímetro de reporte y la aplicación de políticas y procedimientos adecuados, con especial relevancia en los procesos de obtención de datos y de información relevante de sostenibilidad, ya sean nuevos procesos definidos *ad-hoc*, o por integración con procesos ya existentes en la organización.
- **Disponibilidad de los datos necesarios para el reporte de sostenibilidad:** llevar a cabo una evaluación sobre la disponibilidad de la información, para lo cual es clave identificar los sistemas relevantes de gestión de la información, valorar los procesos para la recopilación de datos (de fuentes internas o de terceros) y validar el cumplimiento de las metodologías definidas.
- **Procesos de certificación** de la Información sobre Sostenibilidad, y de los controles del SCIIIS.

El Plan de Auditoría debe reevaluarse periódicamente para asegurar que los procesos de revisión cubren la evolución de los procedimientos y controles internos debidos, entre otros aspectos, a desarrollos normativos, cambios en la evaluación de riesgos o expectativas de los grupos de interés.

Ante la ausencia de estructuras de control interno efectivas, y durante el proceso de construcción y refuerzo del SCIIIS, el enfoque de Auditoría Interna puede centrarse en pruebas sustantivas para la cobertura de los riesgos asociados hasta su remediación.

En las primeras fases de implantación de la CSRD y de funcionamiento del SCIIIS, el enfoque del proceso de evaluación de Auditoría Interna puede ser progresivo y vinculado al grado de madurez del SCIIIS. Como parte de esta implantación progresiva, es recomendable que Auditoría Interna incorpore en su Plan Anual, inicialmente, revisiones centradas en los aspectos más críticos, considerando los componentes de control que dan mayor cobertura en los procesos de análisis de doble materialidad, de captura de datos y elaboración de la Información sobre Sostenibilidad (controles generales y sistemas), considerando, en lo aplicable, los procesos ya existentes en el SCIIIF, con un mayor nivel de madurez e implantación.

La comunicación de las debilidades de control, así como el seguimiento de las recomendaciones para mitigarlas por parte de Auditoría Interna, es un importante elemento para mejorar la eficacia del SCIIIS, aportando un valor significativo a la gestión de riesgos de la entidad, así como al proceso de supervisión del Órgano de Administración, facilitando la implementación de acciones correctivas que fortalezcan los procesos internos.

Adicionalmente, Auditoría Interna puede desarrollar un rol fundamental también en el apoyo a la Alta Dirección, proporcionando asesoramiento y recomendaciones para mejorar los procesos de control interno y colaborando con otros departamentos para fortalecer el SCIS, así como utilizando su conocimiento de la entidad y de su entorno de control, para identificar procesos o controles ya implementados que puedan ser aplicables a la Información sobre Sostenibilidad, optimizando, de esta manera, la eficacia y eficiencia de los procesos. En este sentido, y como ya ha sido puesto de manifiesto a lo largo de esta Guía, conviene no perder de vista que, en caso realizar estas labores de asesoramiento, deberá llevarlas a cabo sin menoscabo de su independencia y objetividad.

## 5.7. Los roles del verificador externo en materia de Información sobre Sostenibilidad.

Por parte del verificador externo se pueden diferenciar dos roles principales:

### 5.7.a) Verificador del Informe de Sostenibilidad, en cumplimiento de la normativa.

La CSRD establece que el Informe de Sostenibilidad deberá someterse a una verificación externa independiente, con la finalidad de comprobar la conformidad de la Información sobre Sostenibilidad reportada con las normas de presentación vigentes.

Para realizar esta verificación, el verificador externo deberá cumplir con las Normas Técnicas de Verificación vigentes en cada momento y obtener conocimiento y comprensión suficiente del control interno de la entidad, con el objeto de identificar y valorar el riesgo de incorrección material de la Información sobre Sostenibilidad y no con la finalidad de expresar una conclusión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

Con respecto al nivel de aseguramiento de la verificación, el legislador europeo ha optado por un enfoque progresivo, de manera que, en una primera etapa, se recoge la obligación de emitir una conclusión basada en un trabajo de verificación de seguridad limitada, y, en una segunda etapa, cuando la Comisión Europea adopte las normas a nivel europeo para la auditoría completa, se llevará a cabo un trabajo de seguridad razonable, pasándose a emitir una opinión de este tipo a partir del año 2028.

En un encargo de aseguramiento limitado el objetivo es, en términos generales, la reducción del riesgo del encargo a un nivel aceptable en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de seguridad razonable, dado que la naturaleza y alcance de los procedimientos y pruebas realizadas son menos extensos, especialmente en lo relacionado con los sistemas de control interno, pero deben permitir obtener un nivel de seguridad que mejore la confianza de los usuarios en la información verificada.

En un encargo de verificación con aseguramiento razonable, los verificadores realizan pruebas en detalle para obtener una mayor confianza y seguridad en la información reportada, con el mismo grado de seguridad que se ofrece en el informe de auditoría sobre la información financiera, especialmente en lo relacionado con los sistemas de control interno. El verificador expresa una conclusión en forma positiva sobre si la información ha sido preparada en todos los aspectos significativos conforme a lo requerido por las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.

El verificador puede acotar el alcance de su trabajo sobre el sistema de control interno en función de su juicio profesional y en atención al nivel de aseguramiento requerido por la entidad

(limitado o razonable), pero en ninguno de los casos el verificador emitirá una conclusión específica sobre el SCIIS.

En cualquier caso, el verificador, al comunicar las cuestiones significativas a la dirección de la entidad y a sus Órganos de Gobierno, puede considerar adecuado informar sobre las debilidades significativas del sistema de control interno identificadas en el curso de la verificación realizada, sin expresar en su informe de verificación una opinión sobre la eficacia del control interno.

El nivel de madurez general de los SCIIS deberá incrementarse en los próximos años de manera acelerada para alinearse con revisiones más completas de los sistemas de control interno por parte de los verificadores externos, derivadas de los trabajos de seguridad razonable.

### 5.7.b) Verificador del SCIIS, por un encargo voluntario de los Órganos de Gobierno de la compañía.

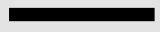
En este caso, el encargo específico busca dar confiabilidad sobre el SCIIS a los Órganos de Gobierno de la organización, a través de un trabajo de procedimientos acordados de aseguramiento limitado o razonable.

El verificador puede ser el mismo que realiza la verificación del Informe de Sostenibilidad o puede ser un tercero independiente

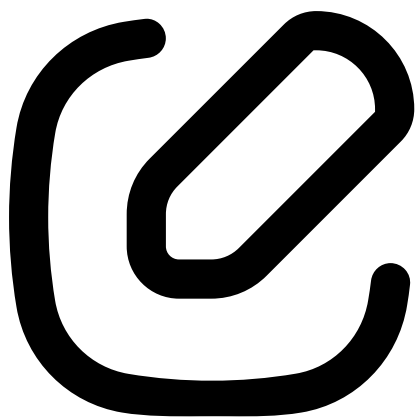
En este contexto, un informe del verificador externo sobre el SCIIS podría contribuir a, entre otros aspectos, a:

- Reforzar la confianza en la efectividad del sistema de control interno de la entidad por parte de los grupos de interés, incluidos, además de los Órganos de Gobierno, los accionistas, inversores, proveedores, clientes y reguladores.
- Reforzar la evaluación interna realizada, aumentando la credibilidad de los hallazgos identificados y recomendaciones realizadas.
- Asegurar que la organización cumple con las normativas y regulaciones aplicables y que los procedimientos de control están implantados y en funcionamiento.
- Garantizar la integridad y exactitud de la documentación soporte de la información reportada.
- Proporcionar una evaluación independiente de riesgos, ayudando a la entidad a identificarlos y priorizarlos. Los hallazgos y recomendaciones del informe pueden servir como base para iniciativas de mejora continua en el sistema de control interno.





# Apéndice



## Apéndice: Glosario de términos y siglas.

- **Alta Dirección:** aquellos directivos que tengan dependencia directa del Órgano de Administración o del primer ejecutivo de la compañía.
- **ADM:** Análisis de doble materialidad / doble importancia relativa.
- **CNMV:** Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- **CO<sub>2</sub>:** Dióxido de carbono.
- **Comisiones especializadas:** grupo interno y colegiado dentro del órgano de administración de una organización que aborda cuestiones específicas. Las principales comisiones especializadas son la de Auditoría, la de Nombramientos o la de Retribuciones. Según el tipo de organización de la que se trate pueden existir otras comisiones, como la de Riesgos o Sostenibilidad, o encontrarse integradas en alguna de las mencionadas previamente.
- **COSO:** *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.*
- **CSDDD:** *Corporate Sustainability Due Dilligence Directive* – Directiva sobre Diligencia Debida de las Empresas en Materia de Sostenibilidad.
- **CSRD:** *Corporate Sustainability Reporting Directive* – Directiva de Información Corporativa en materia de Sostenibilidad.
- **EFRAG:** *European Financial Reporting Advisory Group.*
- **EINF:** Estados de Información No Financiera.
- **ELC:** *Entity Level Control* – Controles a Nivel de Entidad.
- **ERM:** *Enterprise Risk Management* – Gestión de Riesgos Corporativos.
- **ASG:** Ambiental, Social y Gobernanza, o ESG por sus siglas en inglés.
- **ESMA:** *European Securities and Market Authority* – Autoridad Europea de los Valores y Mercados.
- **ESRS (NEIS):** *European Sustainability Reporting Standards* – Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad.
- **GLESI:** *Guidelines on Enforcement of Sustainability Information* – Directrices sobre la Supervisión de la Información sobre Sostenibilidad.
- **GRC:** Gobernanza, Riesgos y Cumplimiento.
- **GRI:** *Global Reporting Initiative.*
- **IAGC:** Informe anual de gobierno corporativo.
- **ICAC:** Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- **ICSR:** *Internal Control Over Sustainability Reporting.*
- **IROS:** Impactos, Riesgos y Oportunidades.
- **ISAE:** *International Standard on Assurance Engagements.*
- **ISSB:** *International Sustainability Standards Board.*
- **NFRD:** *Non-Financial Reporting Directive* – Directiva de Información No Financiera.
- **NIIF:** Normas Internacionales de Información Financiera.
- **OCR:** *Optical Character Recognition* – Reconocimiento Óptico de Caracteres.
- **Órgano de Administración:** conjunto de personas responsables de la dirección y gestión de una organización. Este órgano tiene la autoridad para tomar decisiones estratégicas y operativas y su estructura puede variar dependiendo del tipo y naturaleza de la organización de la que se trate.

- **PCAOB:** *Public Company Accounting Oversight Board.*
- **PL:** Proyecto de Ley.
- **RD:** Real Decreto.
- **REDIV:** Requerimiento de Divulgación.
- **SASB:** *Sustainability Accounting Standards Board.*
- **SCIIF:** Sistema de Control Interno de la Información Financiera<sup>62</sup>.
- **SCIIS:** Sistema de Control Interno de la Información sobre Sostenibilidad.
- **SEC:** *U.S. Securities and Exchange Commission.* Agencia federal de los Estados Unidos cuya misión es proteger a los inversores y mantener justos y eficientes los mercados de capitales.
- **TCFD:** *Task Force on Climate-related Financial Disclosures.*
- **TI:** Tecnologías de la Información.
- **TRLSC:** Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- **UE:** Unión Europea.

<sup>62</sup> [https://internet.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Control\\_interno\\_sciifc.pdf](https://internet.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Control_interno_sciifc.pdf)





 GUÍAS  
IMPRESINDIBLES IAI

Instituto de  
**Audidores Internos**  
de España