

CAPÍTULO IX

¿UN ESTATUTO PARA EL VERIFICADOR?

Replicar el esquema normativo del auditor de cuentas puede conllevar ciertas ventajas. Tomar como muestra esta regulación puede ayudarnos a crear una institución particular, con sus correspondientes derechos y obligaciones, así como sus mecanismos de funcionamiento y su sistema de responsabilidad. Ahora bien, no se trata de realizar una réplica perfecta, sino de aunar un cuerpo normativo que reconozca los principios de la responsabilidad social empresarial, el esquema normativo creado al amparo de la Directiva y las relaciones del verificador con la empresa y el auditor de cuentas.

Por otro lado, la creación de una norma específica, canalizada a través del Anteproyecto referido, debe de ser casada con la existente. La sincronía debe de ser tal que los principios de la Directiva no conculquen la normativa interna. En este sentido, se trata más bien de añadir los requisitos de la información no financiera y su verificación al sistema de información financiera, de manera que se cree un sistema paralelo pero integrado a su vez, más que un cambio normativo que altere la metodología de reporte de las empresas.

1. ORGANISMO DE ACREDITACIÓN DEL VERIFICADOR

Dada cuenta de las funciones del verificador, procede la necesaria existencia de un organismo que acredite sus competencias en la información no financiera que verifica. De entrada, existe un problema esencial el cual son las diversas materias de las que trata la RSE, de

manera que el organismo que acredite la capacidad del verificador ha de tener un panel de expertos que permita el examen de su nivel técnico¹. Los estudios demuestran la distorsión y la desconfianza entre los auditores y las empresas de consultoría, pues ambos se niegan recíprocamente la profesionalidad suficiente para llevar a cabo un proceso de verificación fiable².

El Reglamento (CE) núm. 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) núm. 339/93 (Texto pertinente a efectos del EEE), permite la creación de organismos nacionales de acreditación al amparo del sistema de Cooperación europea de acreditación³. La página web del sistema de Cooperación muestra que todos los países de la Unión Europea tienen una agencia u organismo de acreditación, lo que ocurre es que tal vez dichos organismos no estén orientados a reconocer y acreditar a los verificadores en materia de responsabilidad social empresarial.

Como hemos visto antes, solamente la normativa francesa, a través del *Comité français d'accréditation* (COFRAC), el cual tiene competencia para evaluar y acreditar a las entidades que tengan por objeto verificar sobre una materia en concreto, ha establecido un sistema de verificación que, de forma concordada, acredite a los verificadores de la información no financiera con la normativa comunitaria. Este mismo ejemplo podríamos utilizarlo en nuestro ordenamiento jurídico, de manera que la Entidad Nacional de Acreditación pudiera otorgar la certificación idónea al verificador de la información no financiera que deben de divulgar las empresas sometidas a la Directiva.

Ahora bien, debe de cuestionarse si las materias sobre las cuales puede acreditar la Entidad Nacional de Acreditación casan con las exigidas en la información no financiera de la Directiva 2014/95/UE. Según el Considerando 9 de la mencionada norma comunitaria, la información no financiera puede basarse en distintas disposiciones como en «en marcos nacionales, en marcos de la Unión, como el Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales (EMAS), o en marcos internacionales, tales como el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Principios Rectores sobre las empresas y los derechos humanos que ponen en práctica el marco de las Naciones Unidas para «proteger, respetar y

¹ LOCONTO, A., BUSCH, L., «Standards, techno-economic networks, and playing fields: Performing the global market economy», *Review of International Political Economy*, vol. 17, núm. 3, 2010, pp. 507-536.

² BOIRAL, O., HERAS-SAZARBITORIA, I., BROTHERTON, M.-C., «Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 33, núm. 2, 2020, pp. 309-334.

³ <https://european-accreditation.org>

remediar», las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para Empresas Multinacionales, la norma (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización, la Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la Organización Internacional del Trabajo, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes, u otros marcos internacionales reconocidos».

Según la página web⁴ de la Entidad, las actividades que pueden ser objeto de acreditación son: ensayo⁵, calibración⁶, análisis médicos⁷, biobancos⁸, inspección⁹, certificación de productos o servicios, de sistemas de gestión, de personas¹⁰, verificadores medioambientales EMAS¹¹, emisiones de gases de efecto invernadero¹², programas de intercomparación¹³, productores de materiales de referencia¹⁴ y buenas prácticas de laboratorio¹⁵, etc., materias que cumplen con la información no financiera exigida por la Directiva, debido a que tanto por su estructura como por su contenido, los marcos de referencia son las normas ISO, nuestras normas nacionales así como normas comunitarias, de manera que conforman un cuerpo sustantivo suficiente para que el verificador pueda desarrollar la revisión¹⁶.

Existiendo por tanto un sistema europeo de acreditación que faculta la creación de agencias nacionales para que validen y aprueben la capacidad técnica del verificador, la problemática reside en una falta de integración normativa entre el contenido de la información no financiera que divulgan las empresas y la acreditación que ha de ostentar el verificador a través de las agencias nacionales de acreditación. Sin

⁴ www.enac.es

⁵ Según UNE-EN ISO/IEC 17025.

⁶ Según UNE-EN ISO/IEC 17025.

⁷ Según UNE-EN ISO 15189.

⁸ Según ISO 20387.

⁹ Según UNE-EN ISO/IEC 17020.

¹⁰ La norma de referencia para la acreditación de certificación de producto es la UNE-EN ISO/IEC 17065, para certificación de sistemas de gestión la UNE-EN ISO/IEC 17021-1 y para certificación de personas la UNE-EN ISO/IEC 17024.

¹¹ La norma de referencia para la acreditación es el *Reglamento (CE) 1221/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre, relativo a la participación voluntaria de organizaciones en un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS)*, y por el que se derogan el *Reglamento (CE) 761/2001 y las Decisiones 2001/681/CE y 2006/193/CE de la Comisión*.

¹² Según UNE EN ISO 14065.

¹³ Según UNE-EN ISO/IEC 17043.

¹⁴ Según ISO 17034.

¹⁵ Real Decreto 1369/2000, de 19 de julio, por el que se modifica el Real Decreto 822/1993, de 28 de mayo, por el que se establecen los principios de buenas prácticas de laboratorio y su aplicación en la realización de estudios no clínicos sobre sustancias y productos químicos.

¹⁶ KOUAKOU, D., BOIRAL, O., GENDRON, Y., «ISO auditing and the construction of trust in auditor independence», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 26, núm. 8, 2013, pp. 1279-1305.

embargo, como hemos abordado a lo largo de este trabajo, lo expuesto en párrafos anteriores no ha sido seguido ni por el legislador comunitario ni por el nuestro en el Anteproyecto de transposición.

La *Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre, por la que se modifican el Reglamento (UE) núm. 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas*, no fija quiénes pueden ser los organismos que acrediten a los verificadores, sino que dicha cuestión se remite a los Estados comunitarios para que adopten la decisión. Así, se deja a cada norma nacional la regulación de qué organismo ha de controlar y revisar si el verificador cumple las condiciones de acceso. De este modo, a través de este sistema, la Directiva manifiesta la obligación de que los Estados miembros permitan que un verificador acreditado en otro Estado realice encargos de verificación en su Estado. Se crea así una especie de pasaporte único europeo, lo que facilita la libre circulación de servicios y, consecuentemente, una mayor competitividad entre verificadores.

Con estos mimbres, el *Anteproyecto de Ley por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza*, reserva la competencia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el cual acreditará a quien pretenda realizar servicios de verificación mediante la superación de una prueba de conocimientos que demuestre competencias suficientes, organizado y reconocido por el Estado. Así, este sistema se alinea con los principios establecidos en el referido Anteproyecto, pues es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas quien está destinado a controlar el servicio de verificación en España.

2. FORMACIÓN DEL VERIFICADOR

Abordar la formación o capacidad técnica del verificador, supone estudiar uno de los elementos más espinosos de la verificación de la información no financiera. Como sabemos, no se trata en este sentido de analizar el equilibrio financiero de la empresa como supondría el análisis de la información económica, sino más bien el cumplimiento de los estándares asumidos por la empresa socialmente responsable. Tampoco se trata de un análisis eminentemente jurídico, pues numerosos aspectos de la información no financiera precisan de análisis y mediciones que escapan del tenor literal de un texto legal.

El contexto ideal siempre ha sido la existencia de una normativa que integrara de una misma manera el contenido de la información no financiera y quien tiene los conocimientos técnicos suficientes para su verificación. Antes de la Directiva (UE) 2022/2464 se producía una

cierta situación de indefinición. Por expresarlo de alguna manera, el sistema de información sobre sostenibilidad estaba por construir, cuestión de hecho que viene de la Directiva referida y el Anteproyecto mencionado a regular.

Esta situación de indefinición también ocurre en otros sectores donde la sostenibilidad es un principio rector. A la luz de la obligación de divulgación de información no financiera y de la divulgación de la información relativa a la sostenibilidad en el sector de los servicios financieros¹⁷, han surgido agencias de calificación distintas de las tradicionales agencias de calificación crediticia. Agencias de calificación destinadas a valorar el *rating* de sostenibilidad, pero no sometidas a ninguna regulación específica ni, por tanto, a ningún control¹⁸. Con el fin de tratar de evitar esta situación, la Autoridad Europea de Valores y Mercados (ESMA) remitió el 28 de enero de 2021¹⁹ una carta a la Comisión Europea para el establecimiento de una regulación aplicable a las agencias de *rating* ESG de calificación de sostenibilidad. Una de las cuestiones que se valoran en la mencionada carta es la falta de transparencia de estas agencias de calificación, de manera que se desconoce incluso cuál es la formación de estas agencias para poder determinar el *rating* de un valor o de una sociedad mercantil.

El Anteproyecto que venimos estudiando introduce una importante reforma en el art.8 de la Ley de Auditoría. Para la obtención de la acreditación será necesario haber obtenido una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, o haber seguido programas de enseñanza teórica sobre los requisitos jurídicos y normas relativas a la preparación de la información anual individual y consolidada sobre sostenibilidad, análisis de sostenibilidad, procesos de diligencia debida aplicados en relación con las cuestiones de sostenibilidad y las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad. Además, el aspirante a la acreditación debe haber adquirido formación práctica por un mínimo de ocho meses en la verificación de la información anual individual y consolidada sobre sostenibilidad o en otros servicios relacionados con dicha información con un verificador o sociedad de verificación. Finalmente, como nos hemos

¹⁷ Reglamento (UE) 2019/2088 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre, *sobre la divulgación de información relativa a la sostenibilidad en el sector de los servicios financieros*. Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio, *relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088*.

¹⁸ AGUADO CORREA, F., DE LA VEGA JIMÉNEZ, J.J., «Sistemas para evaluar interna y externamente la actuación empresarial en el ámbito de la sostenibilidad», *La sostenibilidad y el nuevo marco institucional y regulatorio de las finanzas sostenibles*, LÓPEZ JIMÉNEZ, J.M.^a, ZAMARRIEGO MUÑOZ, A., Aranzadi, 2021, p. 530.

¹⁹ ESMA30-379-423.

referido en el apartado anterior, el aspirante deberá haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.

Dada cuenta de la amplitud de programas de formación universitarios y no universitarios, existen multitud de cursos, másteres, diplomas, etc., que tratan de ofrecer una formación integral en esta materia. En cualquier caso, deberá de estarse por un desarrollo reglamentario que venga a casar las materias objeto de estudio con el examen de aptitud profesional.

3. RESPONSABILIDAD CIVIL

Una vez establecidos los mecanismos a través de los cuales puede acreditarse el verificador en su condición de profesional con capacidad para examinar la información no financiera, procede abordar la responsabilidad civil del verificador de la información sobre sostenibilidad. Este elemento puede ser fundamental para determinar no solamente el alcance de las consecuencias del servicio de verificación, sino también la delimitación de los principios fundacionales de su estatuto en aras a determinar sus funciones básicas.

Cuando abordamos la responsabilidad civil del verificador no podemos obviar los principios inspiradores que el Derecho civil, junto con la doctrina civilista, han construido para delimitar cuando una conducta es reproachable como consecuencia del incumplimiento de un deber de comportamiento²⁰. No es posible en esta sede abordar toda la problemática acerca del carácter subjetivista u objetivista de la responsabilidad civil, debido a que nuestro objetivo es tratar de esclarecer la situación del verificador de la información sobre sostenibilidad. Nuestra preocupación se centra, fundamentalmente, en si existe una norma de comportamiento que pueda delimitar la responsabilidad del verificador, es decir, un principio de actuación del verificador que imponga un grado de diligencia o módulo de atención y cuidado²¹.

En este sentido, si existe una norma de comportamiento cabría plantearse, a su vez, la posible existencia de excusas absolutorias, lo que determinaría la falta de responsabilidad del verificador. Además, no debe de obviarse que el verificador puede calificarse como una especie de deudor cualificado, todo ello según la *lex artis* que le somete a un grado de diligencia en la realización de su trabajo²². Pero esta norma

²⁰ DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, vol. I, Madrid, 1970, pp. 374-377.

²¹ GARRETA SUCH, J. M.ª, *La Responsabilidad de los auditores por no detección de fraudes y errores*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 149.

²² ATIENZA NAVARRO, M.ª L., «La responsabilidad civil (I)», en *Derecho civil II: obligaciones y contratos*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 581-608.

de profesión u oficio se corresponde con el estado del arte, es decir, la situación científica en la que se encuentra una profesión²³. Según estos elementos, cabría cuestionarse cuál es la *lex artis* del verificador que afecta desde el encargo de verificación, el proceso de verificación, así como al informe final²⁴. Para ello, sería aconsejable la existencia de normas que fijaran estas cuestiones pues, entre otras cosas, ello permitiría delimitar de forma más clara los riesgos y el alcance de las coberturas en una póliza de responsabilidad civil.

A lo largo de nuestro trabajo hemos podido comprobar cómo la profesión del verificador está en plena transformación hacia una positivización de normas que hasta la fecha eran voluntarias. Así, los principios, códigos, estándares, etc. inspiran al legislador comunitario con el fin de crear un sistema paralelo al de la auditoría de cuentas. Como muestra, el *Anteproyecto de Ley por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza*, trata de regular la profesión del verificador de modo que crea un sistema de acceso, un registro, una formación y una supervisión pública de la profesión. Sin embargo, sin perjuicio de las críticas que ya hemos vertido sobre esta metodología de organización de la profesión de la verificación, lo cierto es que los principios inspiradores de la auditoría de cuentas no parece que puedan encajar perfectamente con la verificación.

El *Reglamento Delegado (UE) 2023/2772 de la Comisión, de 31 de julio, por el que se completa la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas de presentación de información sobre sostenibilidad*, trata de establecer normas comunes de presentación de información sobre sostenibilidad que deben utilizar las empresas. Así, crea las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS), las cuales especifican la información que una empresa debe divulgar sobre sus incidencias, riesgos y oportunidades de importancia relativa en relación con cuestiones ambientales, sociales y de gobernanza.

Pese a que el destinatario de esta norma comunitaria son las empresas, no puede obviarse que el verificador ha de observarla en el proceso de verificación. Además, incluso la norma, en su apartado AR2, pone de manifiesto que las empresas podrán divulgar información conforme a las normas ISO/IEC o CEN/CENELEC, es decir, normas sobre electrónica e ingeniería eléctrica, mecánica, etc. Así, parece que la empresa pueda elegir entre un estándar, código..., o las normas men-

²³ GARRETA SUCH, J.M.^a, *La Responsabilidad*, p. 151.

²⁴ PETIT LAVALL, M.^aV., «La relación de causalidad en la responsabilidad civil de los auditores de cuentas frente a terceros», *Revista de derecho bancario y bursátil*, Año núm. 28, núm. 114, Madrid, 2009, pp. 253-274.

cionadas para implementarlas como medida de actuación sostenible en el mercado.

Con todo, esto provoca directamente la creación de una norma de conducta para el verificador, lo que redundará en cuestionarse donde quedan los estándares del GRI, de la ONU, de *Accountability*, etc., aunque también podría considerarse que en realidad el Reglamento comunitario no afecta al proceso de verificación, lo cual ponemos en duda si atendemos a los Apéndices de la norma comunitaria.

En cualquier caso, podemos considerar que existen códigos, estándares, principios, etc., suficientes para determinar la *lex artis* del verificador. La problemática reside en que no son normas positivas, de modo que no puede imponerse las consecuencias jurídicas de un incumplimiento desde el punto de vista del *hard law*. En este sentido, de *lege ferenda*, será necesario crear un código deontológico que regule la función de verificación que reúna, a su vez, toda la distinta tipología de verificadores más allá del auditor de cuentas que también realice la actividad de verificación.

4. SUPERVISIÓN PÚBLICA

Con la finalidad de garantizar que la función del verificador sea profesional, junto a la acreditación que justifique sus capacidades, procede la necesidad de la existencia de un sistema que supervise constantemente su actividad. Así, ya sea la Entidad Nacional de Acreditación u otro organismo creado *ad hoc*, conviene que se supervise: la autorización e inscripción en un registro público, adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad y normas técnicas, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento, formación continuada, sistema de inspecciones y de investigación, régimen disciplinario.

La creación de un sistema paralelo al de la auditoría de cuentas que revise la información no financiera de la entidad, necesita, al menos, de los elementos indicados. Incluso sería necesario un sistema europeo de colaboración entre organismos que tengan la capacidad de acreditar, así como un sistema transversal de colaboración entre los organismos supervisores del mercado financiero. Ello facilitaría, además, conocer la evolución de la información no financiera en el seno de la Unión Europea, todo ello con la finalidad de dar cumplimiento a los principios inspiradores de la Unión que fomentaron la creación de un marco normativo de responsabilidad social corporativa.

Estos principios han sido trasladados al *Anteproyecto de Ley por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza*, el cual, como ya hemos

analizado, modifica la *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*. Sobre la cuestión objeto de nuestro análisis, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas será quien autorizará tanto a los auditores de cuentas como a los verificadores de la información sobre sostenibilidad, lo que consecuentemente comportará la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

La función de supervisión de los verificadores queda pues bajo el control del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ahora bien, este organismo deberá reorganizar e incrementar el nivel técnico de sus mecanismos de supervisión, puesto que se trata de introducir un nuevo precepto en la Ley de Auditoría de Cuentas en el cual se indica que el personal funcionario que realice las funciones de inspección, investigación o comprobación sobre los verificadores deberá tener conocimientos y experiencia adecuados de la actividad de auditoría de cuentas y, en su caso, de la verificación de la información sobre sostenibilidad, en combinación con la formación específica sobre controles de calidad. No obstante, cuando las necesidades de servicio así lo requieran, y se acredite adecuadamente la insuficiencia de medios, se regula la posibilidad de acudir a la contratación de terceros para la realización únicamente de labores meramente instrumentales.

Por otro lado, el Anteproyecto de Ley amplía el sistema de sancionador de la Ley de Auditoría a los verificadores. La reforma, en este punto, no deja de ser una circunstancia connatural si es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo supervisor. Así, las tradicionales infracciones de los auditores se amplían a los verificadores y a las sociedades de verificación. Además, se hace extensiva también para estos la exención de responsabilidad prevista en el art. 70.2 de la Ley de Auditoría, en la cual se reconoce la posibilidad de no sancionar ni al auditor de cuentas ni al verificador en el supuesto de que exista una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada en su interpretación o aplicación. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las normas de auditoría efectuada por el auditor o por la sociedad de auditoría o de la razonabilidad de la interpretación de las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad por el verificador o por la sociedad de verificación, estos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada.

En este punto, la problemática reside en que se sitúa en el mismo grado de obligatoriedad las normas técnicas de auditoría de las normas de responsabilidad social empresarial. Así, podría considerarse que la paulatina positivización a la que asistimos de las normas de responsabilidad social coadyuva a la existencia de un creciente cuerpo normativo. Este fenómeno lo hemos observado en tiempos recientes con la aprobación del *Reglamento Delegado (UE) 2023/2772 de la Comisión*,

de 31 de julio, por el que se completa la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas de presentación de información sobre sostenibilidad. Aun así, el listado de infracciones de la Ley de Auditoría recoge incumplimientos formales del auditor y, a tenor del Anteproyecto, del verificador, de modo que no parece que el sistema sancionador perpetre la creación de una metodología que profundice en las normas técnicas, sobre todo cuando los estándares, principios, códigos, etc., vistos en este trabajo son de asunción voluntaria por parte de las empresas.