

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

**PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS
DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA: Auditoría del
Balance Social**

PRIMERA PARTE

Visto:

1. El artículo 30 del Reglamento del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación; y
2. el proyecto de interpretación de normas de contabilidad y auditoría sobre “Auditoría del Balance Social”, y

Considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que el Reglamento del CECyT ha incorporado a partir del 27 de septiembre de 2002, un nuevo tipo de pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria: la interpretación;
- d) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cual es la más adecuada;
- e) que la aplicación de las normas sobre la auditoría del balance social ha generado consultas por los usuarios de los estados contables;
- f) que este proyecto de interpretación sobre “Auditoría del Balance Social” contribuye al objetivo referido en los considerandos anteriores y ha sido aprobado por CENCyA en su reunión del 17 de marzo de 2011;
- g) que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones han suscripto la denominada “Acta de Catamarca” el 27 de setiembre de 2002, en la que exteriorizaron explícitamente su compromiso de “Participar activamente en la discusión previa, difusión y elaboración de las normas contables, de auditoría y otras”.

POR ELLO:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

RESUELVE:

Artículo 1° - Aprobar el Proyecto N° 6 de interpretación de normas de contabilidad y auditoría sobre “Auditoría del Balance Social”.

Artículo 2° - Establecer como vencimiento del período de consulta 120 días desde su publicación en la página Web de esta Federación.

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

Artículo 3° - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) realizar los procesos de discusión previa, difusión, divulgación y análisis establecidos por el Acta Acuerdo complementaria firmada en Catamarca el 27 de septiembre de 2002;

b) solicitar al CECyT la participación que consideren necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 4° - Publicar este proyecto de interpretación de normas de contabilidad y auditoría en la página de Internet de esta Federación y difundirlo para propender a la generación de opiniones sobre el mismo.

En San Salvador de Jujuy, provincia de Jujuy, 1 de abril de 2011.

SEGUNDA PARTE

Tema: Procedimientos de auditoría e informe del auditor

1. Alcance de esta Interpretación

Esta interpretación provee guías sobre diversos aspectos a considerar para la definición de los procedimientos a aplicar en el caso de una auditoría o revisión de Balances Sociales y la emisión del Informe de verificación que emita el auditor sobre cifras e información presentada por las organizaciones que presenten sus memorias de sostenibilidad.

Es indudable que cualquier orientación que se quisiese brindar relacionada con ciertos procedimientos destinados a obtener elementos de juicio válidos y suficientes, deberá partir del universo a considerar.

Así como cuando el auditor planea y lleva a cabo una auditoría de estados financieros tiene en cuenta las diferentes afirmaciones que forman parte de ellos para luego obtener elementos de juicio válidos y suficientes, también el auditor deberá tener un conocimiento profundo del contenido de la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad y su aplicación a la organización.

A favor de la manera en que el auditor aborda las afirmaciones en los estados financieros deriva del hecho que tanto los estados que comprenden los estados financieros, como la información complementaria y las normas utilizadas para contrastar lo realizado por el ente, son ampliamente conocidos por los auditores ya que se trata por lo general de las normas contables profesionales.

En el caso particular del Balance Social, por no tener aún un reconocimiento unívoco, el profesional deberá primero poder identificar los contenidos particulares, más aún si se tiene presente que muy probablemente puedan existir diferentes normas que lo regulen dependiendo, por ejemplo, de la jurisdicción donde se encuentre radicado el ente que habrá de emitirlo.

Si, por ejemplo, se tuviesen en cuenta algunas normas existentes en el país, tal como la ley N° 2594 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que promueve la presentación de lo que denomina “Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (BRSA)” se puede observar que su contenido aún no está consolidado desde el momento que su Cláusula Transitoria Segunda dispone: *“La autoridad de aplicación tomará como referencia a fin de determinar los indicadores correspondiente a los BRSA la información mínima de los lineamientos e indicadores desarrollados por el Instituto ETHOS (Brasil) o bien los estándares AA 1000 - Accountability (del Institute of Social and Ethical Accountability -Gran Bretaña) y Global Reporting Initiative (GRI en su versión G3), sin perjuicio de las modificaciones, reemplazos y actualizaciones que implemente al respecto para la mejor consecución de los fines buscados en la presente ley.”*

Y agrega: *“La autoridad de aplicación tomará en cuenta los estándares que en el futuro se creen a nivel nacional a fin de actualizar estos parámetros”.*

Hemos explicado que el auditor deberá realizar la tarea previa ya comentada para poder diseñar los procedimientos de auditoría.

Para elaborar esta interpretación hemos tomado en consideración la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad emitida por *Global Reporting Initiative (GRI)* en su versión G3. Esta guía está compuesta por un Prólogo y dos capítulos: el capítulo (o parte) 1 comprende la definición del contenido, cobertura y calidad de la memoria y el capítulo 2 (o parte 2) contiene los contenidos básicos y en particular los indicadores de desempeño en sostenibilidad.

Pregunta 1

2. Ante la necesidad de emitir una opinión con seguridad razonable o manifestación con seguridad limitada sobre el Balance Social que presente un ente, ¿cuáles son las normas que resultan aplicables?

Respuesta

3. Las normas son las que surgen de la Resolución Técnica N° 7 “Normas de Auditoría”, segunda parte, capítulo III. A “Condición básica para el ejercicio de la auditoría”, punto 1, capítulo III.B. “Normas para el desarrollo de la Auditoría”, punto 5 “Investigaciones Especiales” y capítulo III.C. “Normas sobre los Informes”, punto 44 “Informes Especiales”.

Pregunta 2

4. ¿Para poder emitir una opinión sobre el Balance social, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría siguiendo los lineamientos establecidos para la auditoría de estados contables?

Respuesta

5. Sí. A manera de ejemplos, algunos de los procedimientos a aplicar relacionados con los indicadores que establece el GRI podrían ser los siguientes:

Principales procedimientos de auditoría para ciertos indicadores

Dada la relación que tienen muchos indicadores con la información que surge de un juego de estados contables y teniendo en cuenta lo que expresa la Guía, cuando se deben identificar los lugares donde se desarrollan operaciones significativas, se deberá utilizar la Norma Internacional de Información Financiera N° 8, si el ente está comprendido en las disposiciones de la Resolución Técnica N° 26 y utilizará las disposiciones de la sección 8 “Información por segmento” de la resolución técnica N° 18 para el resto de los entes.

Como un elemento de base que resultará útil para todos los procedimientos, destacamos la necesidad de realizar una adecuada evaluación de las actividades de control relacionadas con la información que se utilizará en los indicadores.

Indicadores económicos

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

Los indicadores incluidos en la dimensión económica se dividen a su vez en diferentes aspectos:

- a. aspecto desempeño económico;
- b. aspecto presencia en el mercado; y
- c. aspecto impactos económicos indirectos.

Dentro de los indicadores referidos al desempeño económico, destacamos al denominado **EC1** definido como *“Valor económico directo generado y distribuido, incluyendo ingresos, costos de explotación, retribución a empleados, donaciones y otras inversiones en la comunidad, beneficios no distribuidos y pagos a proveedores de capital y a gobiernos”*, por cuanto es de esperar que deba presentarse el denominado estado de valor agregado (EVA) en función del concepto de lo devengado.

Independientemente de ello, este estado, tiene un origen estrictamente contable, motivo por el cual los procedimientos de auditoría sólo estarán destinados a verificar que la información que se presenta en el estado de resultados que surge de las normas contables se expone de una manera diferente.

En particular, los procedimientos tendrán como objetivo verificar que la nueva apertura incluye todos los conceptos definidos y se imputan adecuadamente en función de los nuevos conceptos. No se requiere por lo tanto trabajo de auditoría sobre la información de base porque ya ha sido auditada, salvo excepciones.

Por ejemplo, si el estado hace referencia a que en los ingresos se incluyen las “Ventas netas más ingresos procedentes de inversiones financieras y venta de activos” el auditor deberá verificar que el ente ha compilado la información respectiva, expuesta en diferentes capítulos del estado de resultados.

El indicador EC2 denominado *“Consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización derivadas del cambio climático”* requerirá que el auditor cuente con un profesional experto por cuanto la información a incluir excede nuestras competencias profesionales.

La Guía establece que el ente debe:

- a. Informar si el órgano de gobierno de la organización ha tomado en consideración el cambio climático y los riesgos y oportunidades que supone para la organización.
- b. Informar sobre los riesgos y/o oportunidades que plantea el cambio climático y que pudieran tener implicaciones financieras potenciales para la organización, entre ellos:

I. riesgos debidos a cambios asociados con el cambio climático (p. ej. impactos de la modificación de los patrones meteorológicos y de las enfermedades relacionadas con el calor);

II. riesgos regulatorios (p. ej. costo de las actuaciones y de los sistemas necesarios para cumplir con nuevas normativas);

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

III. oportunidades para ofrecer nuevas tecnologías, productos y servicios destinados a abordar los retos relacionados con el cambio climático; y

IV. ventajas competitivas potenciales para la organización, derivadas de cambios regulatorios o tecnológicos relacionados con el cambio climático.

c. Informar si la dirección ha realizado una estimación cuantitativa de las implicaciones financieras del cambio climático para la organización (p. ej. costos de seguros y adquisición de créditos de carbono). Si se han cuantificado, lo que sería útil si es factible, indique las implicaciones financieras y las herramientas empleadas para realizar los cálculos.

En estos casos, si bien las actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración y en general de los órganos rectores de la organización serán útiles para verificar si el ente ha evaluado los riesgos y oportunidades derivados del cambio climático, los demás componentes requerirán de especialistas y en caso de que se hayan cuantificado los efectos económicos para la organización:

a. podrá tratarse de información financiera prospectiva si se espera que ocurra en un futuro en cuyo caso el auditor aplicará los procedimientos establecidos para los estados proyectados; o

b. podrá referirse a hechos del pasado y se auditará como cualquier otra información financiera histórica.

El indicador EC6 denominado *“Política, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales en lugares donde se desarrollen operaciones significativas”*, está basado en el hecho que la influencia que una organización puede tener sobre la economía local se extiende más allá de los empleos directos y el pago de salarios e impuestos, pudiendo atraer inversiones adicionales en la economía local de forma indirecta, si apoya a las empresas locales a través de su cadena de proveedores.

Los procedimientos de auditoría, por tratarse de información que surge del sistema contable, pasarán por: una adecuada definición de lo que se entiende por “local”, la correcta identificación de los proveedores que entonces son locales, y en la compilación, que debería ser simple pudiendo contar con los submayores correspondientes.

La constatación de si la organización cuenta con una política de preferencia hacia ellos deberá surgir de los registros de actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración y, en general, de los órganos rectores de la organización.

En el indicador EC9 denominado *“Entendimiento y descripción de los impactos económicos indirectos significativos, incluyendo el alcance de dichos impactos”*, la Guía señala que los impactos económicos indirectos constituyen una parte importante de la influencia económica que ejerce una organización en el contexto del desarrollo sostenible.

Añade que, mientras que los impactos económicos directos y la influencia del mercado tienden a centrarse en las consecuencias inmediatas de los flujos monetarios hacia los grupos de interés, los impactos económicos indirectos incluyen los efectos adicionales generados por la circulación de dinero en la economía,

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

suponiendo un aspecto importante del papel de la organización como partícipe o agente del cambio socioeconómico.

Dependiendo del contenido del indicador, el auditor deberá obtener información de las políticas de la organización así como de la evaluación que ella hace, por ejemplo de:

- a. Desarrollo económico en zonas con elevada incidencia de pobreza.
- b. Impacto económico de la mejora o deterioro de las condiciones sociales o medioambientales.
- c. Disponibilidad de productos y servicios para personas de bajos ingresos.
- d. Mejora en la cualificación y los conocimientos de una región geográfica.

En algunos casos, con la información procedente de la organización será suficiente, por ejemplo, cuando se trata de la disponibilidad de productos y servicios para personas de bajos ingresos, por cuanto se podrán verificar, en caso de existir, las operaciones realizadas en el período bajo examen. En otros casos es probable que el auditor deba recurrir a expertos en temas medioambientales, como cuando deba opinar sobre el indicador que incluya la mejora o deterioro de las condiciones medioambientales.

Indicadores de dimensión ambiental

Los indicadores del desempeño ambiental contemplan una exposición concisa del enfoque de la Dirección en cuanto a:

- Materiales,
- energía;
- agua;
- biodiversidad;
- emisiones, vertidos y residuos,;
- productos y servicios;
- cumplimiento Normativo;
- transporte; y
- aspectos generales.

Los procedimientos de auditoria en estos casos se deberán apoyar tanto en los registros contables de compras, almacenaje, procesos (incluyendo manipulación y tratamiento de efluentes) y traslado.

El enfoque general deberá apuntar al cargo más alto de la organización con responsabilidad operativa sobre los aspectos ambientales. También se recomienda analizar el compromiso que la organización en su conjunto le presta a este tema.

La inspección ocular y la observación pasan a tener una importancia relativa preponderante, la cual deberá ser completada con el examen de cumplimiento de las normas referidas a la actividad de que se trate.

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

El cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias en materia ambiental, es otra referencia significativa a ser considerada como procedimiento.

También se recomienda, como práctica, realizar un listado con las evidencias recogidas en materia de certificaciones de actuación medioambiental o de sistemas de gestión ambiental.

Entre los indicadores del desempeño ambiental, el **indicador EN 1** denominado "*Materiales utilizados, por peso o volumen*" puede permitir conocer tanto los materiales de entrada y proceso, como el cumplimiento legal ambiental en la manipulación, almacenaje, proceso y traslado de dichos elementos.

Los registros contables como fuente primaria de información en cuanto a ingreso y salida de bienes, serán el soporte inicial de respaldo y alimentación de posteriores evaluaciones.

El **indicador EN 3**, denominado "*Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias*", tiene su origen en la identificación de las fuentes de energía que utiliza la organización, identificando las renovables o no renovables, y compulsando desde la documentación de respaldo, la información del consumo que esas evidencias contienen.

Indicadores sobre prácticas laborales y ética del trabajo.

Los indicadores del desempeño de prácticas laborales y ética del trabajo contemplan los aspectos:

- empleo;
- relaciones empresa/trabajadores;
- salud y Seguridad en el trabajo;
- formación y educación; y
- diversidad y seguridad en el trabajo

Para ubicar a la organización en este plano, será necesario evaluar la fuerza de trabajo disponible y el compromiso general respecto de los aspectos laborales.

Deberá identificarse al cargo más alto con responsabilidad operativa sobre los aspectos laborales y recoger evidencias acerca de la división de la responsabilidad operativa en el nivel de la alta dirección en relación con dichos aspectos.

Procedimientos usuales en tal sentido, podrán ser:

- Revisar los manuales operativos de recursos humanos.
- Cotejar la legislación apropiada que le alcanza.
- Entrevistar a los funcionarios de máxima jerarquía en el tema.

Para cubrir el **Indicador LA1**, denominado "*Desglose del colectivo de trabajadores por tipo de empleo, por contrato y por región*", se pueden desarrollar como procedimientos:

- Identificar el contrato colectivo de trabajo aplicable para el sector,
- cotejar que la nómina salarial se adecue en materia de categorías a lo prescripto legalmente, y

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

- constatar que los contratos dentro o fuera de convenio tengan un respaldo adecuado, y
- otros.

Para los indicadores **LA6 a LA 9**, vinculados a “*Salud y Seguridad en el trabajo*”, se pueden identificar como procedimientos:

- Trabajar con la información que desde el departamento de recursos humanos se conserve en cuanto a programas de salud preventivos,
- analizar las factura de compra,
- constatar la debida utilización de elementos de protección en los ámbitos laborales,
- cotejar información acerca de ausentismo discriminado por concepto de justificación que se provea, y
- revisar constancias de programas de educación internos o externos con su cumplimiento.

Indicadores sobre derechos humanos

El conjunto de los indicadores de desempeño correspondientes a “*derechos humanos*” aborda tres áreas:

- incidentes relacionados con aspectos básicos de los derechos humanos;
- la capacidad y conocimientos que tiene la organización para abordar de manera eficaz los temas de derechos humanos, incluyendo formación y procedimientos internos, y
- la integración de los derechos humanos en las relaciones externas de la organización, tanto en la realización de inversiones como en la selección de proveedores.

Una vez que el auditor advierte que el ente está realizando o realizará inversiones de estas características deberá tomar en consideración, como lo señala la guía GRI, a:

- Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, 1948.
- Asamblea de las Naciones Unidas: Pacto Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos, 1966.
- Asamblea de las Naciones Unidas: Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 1966.
- Declaración de la OIT sobre los Principios y Derechos Fundamentales del Trabajo de 1998 (concretamente, los ocho Convenios Fundamentales de la OIT).
- Declaración de Viena y Programa de Acción, 1993.

El indicador HR1, denominado “*Porcentaje y número total de acuerdos de inversión significativos que incluyan cláusulas de derechos humanos o que hayan sido objeto de análisis en materia de derechos humanos*”.

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

El objetivo del indicador consiste en identificar de qué manera las decisiones económicas de una organización tienen en cuenta los derechos humanos, fundamentalmente en aquellos lugares donde puedan existir preocupaciones en cuanto a su respeto.

Para ello, el auditor deberá tomar un conocimiento profundo de los lugares o zonas donde el ente se propone invertir, obteniendo por sí o a través de sus propios asesores, información a ese respecto. Las actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración y, en general, de los órganos rectores de la organización, la lectura y evaluación de los convenios o cartas de intención que puedan haberse firmado, su participación en la auditoría de los estados financieros de la entidad y otros, le darán algunos elementos de juicio como para profundizar ese conocimiento.

La expresión “acuerdos de inversión” debe tomarse en forma amplia, pudiendo adoptar múltiples formatos, acorde con el desarrollo de los negocios.

Identificados dichos acuerdos de inversión y teniendo en cuenta las demás características de los lugares donde se habrían de realizar, el auditor deberá obtener evidencia, de corresponder, de la existencia de convenios donde se definan las expectativas del inversor en lo que hace a los derechos humanos.

El indicador HR4 requiere que se informe el *“Número total de incidentes de discriminación y medidas adoptadas”*.

Para ello, el auditor deberá identificar la posible existencia de incidentes de discriminación partiendo de la premisa de cuáles son las políticas y las instrucciones derivadas de ellas, preferiblemente por escrito, con que cuentan los responsables de las áreas respectivas a efectos de impedir que se produzcan incidentes de discriminación.

Como la propia guía lo establece, dichos incidentes pueden estar referidos a discriminación por motivos de raza, color, sexo, religión, opiniones políticas, procedencia, extracción social u otras formas.

A efectos de determinar la posible existencia de incidentes, el auditor deberá revisar las actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración y en general de los órganos rectores de la organización, solicitar informes a los asesores legales para identificar posibles acciones legales o quejas recibidas en la organización de manera formal o informal, revisión de legajos del personal en forma de test y pedidos de informes a los responsables del sector correspondiente.

Finalmente, en caso de observar la existencia de incidentes, deberá solicitar información acerca del tratamiento dado por la organización, verificando si se han realizado acciones para su solución y su estado a la fecha del informe del auditor.

La Guía expresa en el **indicador HR6** que se deberán exponer las *“Actividades identificadas que conllevan un riesgo potencial de incidentes de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a su eliminación”*.

Teniendo presente que lo que se pretende es que la organización identifique las actividades que pueden tener un riesgo significativo originado en el trabajo infantil o en el de trabajadores jóvenes expuestos a trabajo peligroso, el auditor debería:

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

- a. Evaluar las actividades del ente que sean proclives a la utilización de tal mano de obra, efectuado una revisión de las actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración y en general de los órganos rectores de la organización.
- b. Revisar las políticas de la empresa y el cumplimiento de las normas legales al respecto.
- c. Analizar legajos del personal en forma de test.
- d. Evaluar la conveniencia de mantener contactos con las organizaciones gremiales correspondientes a efectos de conocer eventuales no conformidades con la forma en que actúa la organización en lo que hace al trabajo infantil y de menores, en general.

Indicadores sobre sociedad

Los indicadores de desempeño social hacen foco en la incidencia que las organizaciones tienen en las comunidades en las que operan y aclaran como se gestionan los riesgos que pueden aparecer.

Los indicadores del desempeño de la Sociedad se refieren a:

- comunidad;
- corrupción;
- política pública;
- comportamiento de competencia desleal; y
- cumplimiento normativo.

Entre los procedimientos generales que permitan evaluar el desempeño de la Sociedad, en cuanto a los indicadores identificados como SO1 a SO8, podemos detallar:

- Evaluar si la Organización está expuesta a impactar por su actividad o servicios tomados o prestados en la comunidad a la que pertenece.
- Medir si desde los bienes o servicios ofrecidos hay indicadores de riesgo de corrupción importantes como contratos con el Estado, aportes a partidos o campañas políticos.
- Evaluar la pertenencia o incidencia de prácticas monopólicas u oligopólicas.

Pregunta 3

6. ¿Además de la Resolución Técnica N° 7, cuál es la bibliografía a la que se podría recurrir para realizar la tarea?

Respuesta

7. El trabajo de un contador publico, como profesional independiente y destinado a emitir un informe que aporte seguridad razonable o limitada, tomando, por ejemplo, como referencia a las normas emitidas por el IAASB, más específicamente al “Marco de referencia para encargos de seguridad”, y en particular, la NIES 3000 “Encargos de seguridad distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica”, tiene como elementos:

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

- a) una relación tripartita que involucra a un profesional, una parte responsable y los usuarios presuntos;
- b) un tema apropiado;
- c) criterios adecuados;
- d) elementos de juicio válidos y suficientes; y
- e) un informe de seguridad por escrito con el formato de un encargo de seguridad razonable o limitado.

Entre esos elementos se destaca que el b), “*tema apropiado*”, puede tomar diversas formas, tales como:

- El desempeño o las condiciones financieras respecto de los cuales la información sobre el tema pueden ser los indicadores clave de la eficiencia y la eficacia.
- Las características físicas respecto de las cuales la información sobre el tema puede ser un documento con especificaciones.
- Los sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno o los sistemas informáticos de una entidad) respecto de los cuales la información sobre el tema puede tener una aseveración sobre la eficacia.
- El comportamiento respecto del cual la información sobre el tema puede ser una declaración de cumplimiento o de eficacia.

Como se puede apreciar, los reportes de sustentabilidad “caen” bajo cualquiera de estos temas y otros similares, por lo que la referencia doctrinaria internacional precedente es un punto de referencia destacado.

El marco de referencia de las NIA precisa, en cuanto a los criterios adecuados, “...que son considerados como los parámetros utilizados para evaluar o medir el tema. A su vez pueden ser un marco de referencia establecido de control interno u objetivos individuales de control diseñados específicamente para el encargo; y cuando se presenta un informe sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la ley aplicable, un reglamento o un contrato...”.

Los criterios adecuados, de acuerdo al Marco, muestran las siguientes características:

- relevancia;
- integridad;
- confiabilidad;
- neutralidad; y
- comprensibilidad.

Dichos criterios son compatibles y hasta se corresponden, en algunos casos, con los *Principios para definir la calidad de elaboración de Memorias* (1.2 del GRI), a saber:

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

- equilibrio;
- comparabilidad;
- precisión;
- periodicidad;
- claridad; y
- fiabilidad.

El profesional contador público, ante una materia con elementos suficientes, temas apropiados y criterios adecuados, debe encarar la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes y para ello conduce sus procedimientos.

La parte 2 del GRI contempla los denominados “Indicadores de desempeño”, definidos como *“indicadores que facilitan la comparabilidad de la información sobre el desempeño económico, medioambiental y social de una organización”*.

Pregunta 4

8. ¿Qué tipo de informe se debería emitir?

Respuesta

9. Luego que el auditor haya podido cumplimentar todas las tareas de auditoría/revisión y haya evaluado la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados y haya obtenido una carta de gerencia que cubra los aspectos fundamentales, estará en condiciones de emitir un informe profesional con una opinión con seguridad razonable o una manifestación con seguridad limitada, o abstenerse de hacerlo como resultado de la tarea llevada a cabo por él y por su equipo.

Dicha opinión o manifestación del auditor debe considerar el grado de razonabilidad o la presentación apropiada de la información contenida en el documento de acuerdo al modelo de Balance Social escogido por la organización y de los indicadores en él contenidos. En función a ello esa opinión o manifestación podrá ser sin salvedades, con salvedades o adversa.

Pregunta 5

10. ¿El GRI recomienda alguna consideración especial en su sección de verificación?

Respuesta

11. Sí. En su sección de verificación el GRI recomienda:

a) Que la verificación sea llevada a cabo por grupos o individuos externos a la organización con conocimientos demostrables tanto en la materia objeto de verificación como en prácticas de verificación.

b) Que se lleve a cabo de un modo sistemático, documentado, basado en comprobaciones y que se caracterice por disponer de procedimientos definidos.

c) Que el verificador valore si la memoria proporciona una imagen razonable y equilibrada del desempeño, teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria como en la selección general del contenido.

d) Que recurra a grupos o individuos para llevar a cabo la verificación que no se encuentren limitados, para poder lograr y publicar una conclusión de la memoria imparcial e independiente, por su relación con la organización o con los grupos de interés.

e) Que el verificador evalúe en qué medida los encargados de la preparación de la memoria han aplicado el *Marco de elaboración de memorias de GRI* (incluidos los Principios de elaboración de memorias) con el fin de alcanzar sus conclusiones.

f) Que el trabajo del verificador dé como resultado una opinión o un conjunto de conclusiones que estén disponibles para el público por escrito, así como una declaración por parte del verificador sobre su relación con el responsable de la elaboración de la memoria.

Pregunta 6

12. ¿Cuál podría ser un modelo de Informe apropiado que cumpla con las normas y a su vez cumpla con el cometido de dar mayor credibilidad a los informes de sostenibilidad?

Respuesta

13. Se presenta a continuación un modelo de Informe solo a título ilustrativo y de aplicación no obligatoria, a efectos que el lector, de tener que aplicarlo, lo adapte a las circunstancias particulares del caso. Este modelo supone que el auditor da seguridad sobre la razonabilidad de la información, pero el servicio del auditor también puede ser uno destinado a dar seguridad limitada, en cuyo caso deberán efectuarse los ajustes necesarios en la descripción de los procedimientos y conclusión.

Título: Informe de verificación

Destinatario: *Ente que contrata los servicios*

1. En nuestro carácter de contadores públicos independientes hemos verificado los indicadores de responsabilidad corporativa contenidos en el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social Corporativa, u otra denominación pertinente) para el ejercicio anual finalizado el <<indicar fecha>>. Dichos indicadores son los que el Directorio (o denominación correspondiente) de XXX ha considerado como de mayor relevancia atendiendo a sus grupos de interés y a las indicaciones establecidas en la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI), versión 3.0 (o el que la entidad haya empleado).

2. El Directorio de XXX es responsable de la información incluida en el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social Corporativa <<indicar año>> u otra denominación), así como del diseño, implantación y mantenimiento de los procesos para su elaboración y de las bases y criterios para su preparación.

3. Nuestra responsabilidad es, de acuerdo con los procedimientos aplicados, expresar una conclusión sobre los siguientes aspectos:

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

- Si el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social Corporativa <<indicar año>> u otra denominación) recoge los contenidos básicos recomendados en la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative¹, de acuerdo a la auto declaración realizada por XXX.
- La adecuación de los procedimientos y controles establecidos a los efectos de la preparación, recolección y consolidación de los datos relativos a los indicadores.
- La razonabilidad y consistencia de los valores de los indicadores objeto de nuestra revisión correspondiente al ejercicio <<indicar año>>.
- La compilación de la información contenida en el Estado de Resultados correspondiente a los Estados Contables de XXX al <<indicar fecha>> a los efectos de su integración en el estado de valor agregado (EVA), que forma parte del Balance Social.

4. Nuestro trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas y procedimientos incluidos en <<detallar normas>>.

Con carácter general, los procedimientos aplicados para la realización de nuestro trabajo han consistido en:

- Comprobar que los contenidos básicos recomendados por (*detallar*), han sido incluidos en el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social Corporativa <<indicar año>>, u otra denominación).
- Desarrollo de entrevistas con el personal de XXX responsable de la recopilación de la información y elaboración de los indicadores objeto de nuestra revisión.
- Revisión de la documentación de soporte utilizada para recopilar, calcular y consolidar la información por parte de XXX en relación a los indicadores objeto de esta verificación, como así también la evaluación del control interno inherente.
- Realización de pruebas sustantivas diseñadas para evidenciar, sobre la base de muestreo, la razonabilidad y consistencia de las bases y criterios de preparación del Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social Corporativa <<indicar año>> u otra denominación), de los datos relativos a los indicadores objeto de nuestra verificación y de la compilación de la información del Estado de Resultados para la elaboración del EVA.

5. Con base en la tarea realizada y de acuerdo con lo descripto anteriormente podemos concluir que:

- El Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social Corporativa <<indicar año>> u otra denominación) incluye los contenidos básicos recomendados por la guía (indicar versión) del Global

¹ Los contenidos del Balance Social pueden llegar a basarse también en otros modelos como se indica en el punto 1 de esta Interpretación, hasta que sea aprobado una norma específica profesional para su elaboración

PROYECTO N° 6 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA: Auditoría del Balance Social

Reporting Initiative para un nivel (indicar nivel), de acuerdo a la auto declaración realizada por XXX.

- Los procedimientos y controles establecidos a los efectos de preparación, recolección y consolidación de los datos relativos a los indicadores y el EVA objetos de nuestra revisión, proporcionan una base razonable para la obtención de los mismos.
- No hemos identificado desvíos significativos en lo que respecta a la razonabilidad y consistencia de los valores de los indicadores y el EVA objetos de nuestra revisión.

Lugar y fecha,.....

Firma y datos de matrícula del Profesional