

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

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

**CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD  
Y AUDITORÍA**

**INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría o Revisión  
del Balance Social**

## PRIMERA PARTE

### Visto:

- a) Los artículos 15 y 16 del Reglamento del Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) de esta Federación; y
- b) 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 artículo 16 del Reglamento del CENCyA de esta Federación incluye entre los tipos de pronunciamientos técnicos de aplicación obligatoria a la interpretación de normas profesionales;
- d) Que en la aplicación de las Normas Profesionales Argentinas existen situaciones ante las cuales resulta difícil encontrar una solución;
- e) Que es necesario facilitar los análisis que se realizan para la adecuada aplicación de las normas contables profesionales en la preparación de los estados contables;
- f) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cuál es la más adecuada;
- g) Que la aplicación de las normas en la auditoría del balance social ha generado consultas diversas;
- h) Que el proyecto de interpretación sobre “Auditoría del Balance Social” contribuye al objetivo referido en los considerandos anteriores y ha sido aprobado por el CENCyA en su reunión del 17 de marzo de 2011;
- i) Que dicho proyecto ha sido aprobado por la Junta de Gobierno del 1 de abril de 2011 y sometido a período de consulta;
- j) 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”.
- k) Que se han considerado las observaciones recibidas durante el período de consulta al que estuvo sometido el Proyecto de Interpretación.
- l) Que luego del análisis de las opiniones recibidas, dicho proyecto ha sido aprobado por el CENCyA en su reunión del 20 de setiembre de 2012, para elevar para su análisis y eventual aprobación como Interpretación a la Junta de Gobierno.

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

**POR ELLO:**

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

**RESUELVE:**

**Artículo 1** - Aprobar la Interpretación N° 6 de normas de contabilidad y auditoría sobre "Auditoría o Revisión del Balance Social".

**Artículo 2** - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) establecer la aplicación efectiva para la auditoría de los Balances Sociales que se realicen a partir del 1 de enero del 2013, admitiéndose su aplicación anticipada desde la fecha de aprobación de esta Interpretación por la Junta de Gobierno;
- b) el tratamiento de esta Interpretación de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Catamarca, firmada en la Junta de Gobierno del 27 de setiembre de 2002;
- c) la difusión de esta Interpretación entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones.

**Artículo 3** - Registrar esta Interpretación en el Libro de Interpretaciones; publicar el texto completo en la página web de esta Federación y en el Boletín Oficial, y comunicarlo a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales relacionados.

En la ciudad de Villa Carlos Paz (Provincia de Córdoba), a los 30 días del mes de noviembre de 2012.

**SEGUNDA PARTE**

**Tema: Procedimientos para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes 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.

Así, si 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 podría 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 G3.1 vigente a la fecha de esta interpretación. Esta guía está

## INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría o Revisión del Balance Social

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 aseguramiento razonable o manifestación con aseguramiento limitado 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” y las normas internacionales de auditoría que le resulten aplicables, para el caso de realizar un servicio profesional en el marco de estas últimas normas.

### **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 o 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*

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

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

- 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 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*” (Identificado como EC1 en los protocolos de los indicadores), por cuanto de acuerdo con la Resolución Técnica N° 36 será remplazado por el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido” (EVEGyD)

Dicho 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 y que surge de la aplicación 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, en el estado se hace referencia a que en los ingresos están compuestos por la Venta de mercaderías, productos y servicios, Otros ingresos, Ingresos relativos a la construcción de activos propios y la Previsión para desvalorización de créditos, por lo que el auditor deberá verificar que el ente ha compilado la información respectiva, expuesta en diferentes estados de los estados contables del ente.

**El indicador** denominado “*Consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización derivadas del cambio climático*” (EC2) 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);

INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA:  
Auditoría o Revisión 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, indicar 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** denominado *“Política, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales en lugares donde se desarrollen operaciones significativas” (EC6)*, 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** denominado *“Entendimiento y descripción de los impactos económicos indirectos significativos, incluyendo el alcance de dichos impactos” (EC9)*, 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.

## INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría o Revisión del Balance Social

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, 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 auditoría en estos casos se deberán apoyar en los registros contables de compras y facturación, los departamentos de gestión de compras o suministros, incluyendo lo relativo al almacenaje, los procesos (incluyendo manipulación y el tratamiento de efluentes) y traslados.



## INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría o Revisión del Balance Social

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.

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** denominado "*Materiales utilizados, por peso o volumen*" (EN1) 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** denominado "*Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias*" (EN3), 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 trabajo digno.*

Los indicadores del desempeño contemplan los aspectos:

- empleo;
- relaciones empresa/trabajadores;
- salud y seguridad en el trabajo;
- formación y educación;
- diversidad y seguridad en el trabajo; e
- igual remuneración para hombres y mujeres

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.

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

- Cotejar la legislación apropiada que le alcanza.
- Entrevistar a los funcionarios de máxima jerarquía en el tema.

Para cubrir el **Indicador** denominado “*Desglose del colectivo de trabajadores por tipo de empleo, por contrato y por región*” (LA1), 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;
- constatar que los contratos dentro o fuera de convenio tengan un respaldo adecuado; y
- otros.

Para los indicadores vinculados a “*Salud y Seguridad en el trabajo*” (LA6 a LA9), 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 facturas 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.

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

- 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.

**Indicador** 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” (HR1).*

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.

**Indicador** *“Número total de incidentes de discriminación y medidas adoptadas”(HR4).*

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

## INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría o Revisión del Balance Social

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.

**Indicador** *“Actividades identificadas que conllevan un riesgo potencial de incidentes de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a su eliminación” (HR6).*

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:

- 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 cómo 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 SO10, 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 políticas.
- Evaluar la pertenencia o incidencia de prácticas monopólicas u oligopólicas.

### Pregunta 3

6. ¿Los estados contables que se habrán de tomar como base, deberán contar con informe de auditoría?

### Respuesta

7. Efectivamente deberán contar con informe de auditoría realizada por el mismo auditor del balance social o por otro profesional, teniendo presente que en el último caso evaluará si corresponde que realice o no procedimientos adicionales.

### Pregunta 4

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

### Respuesta

9. El trabajo de un contador público, como profesional independiente y destinado a emitir un informe que aporte aseguramiento razonable o limitado, puede tomar como referencia, por ejemplo, a las normas emitidas por el IAASB, más específicamente al “Marco de referencia para encargos de aseguramiento”, y en particular, la NIEA 3000 “Encargos de aseguramiento distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica” que tienen como elementos:

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

## INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: Auditoría o Revisión del Balance Social

- 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:

- 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 5**

10. ¿Qué tipo de informe se debería emitir?

### Respuesta

11. Luego que el auditor haya podido, cumplimentar todas las tareas de auditoría/revisión, evaluado la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados y obtenido una carta de gerencia que cubra los aspectos fundamentales, estará en condiciones de emitir un informe profesional con una opinión con aseguramiento razonable o una manifestación con aseguramiento limitado, 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 6

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

### Respuesta

13. 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 7

14. ¿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**

15. 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 aseguramiento limitado, 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 social contenidos en el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social, 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), (indicar la versión 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 <<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:

- Si el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social <<indicar año>> u otra denominación) recoge los contenidos básicos recomendados en la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative, 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 económico generado y distribuido (EVEGyD), que forma parte del Balance Social.



INTERPRETACIÓN N° 6 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA:  
Auditoría o Revisión 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 <<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 <<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 EVEGyD.

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

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

Lugar y fecha,.....

Firma y datos de matrícula del Profesional

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 12 de junio de 2013

En la sesión del día de la fecha (Acta N° 1152) el Consejo Directivo aprobó la siguiente Resolución:

Resolución C. D. N° 58/2013

VISTO Y CONSIDERANDO:

- a) Las atribuciones de este Consejo Profesional para “Dictar las medidas de todo orden que estime necesarias o convenientes para el mejor ejercicio de las profesiones cuya matrícula controla” (art. 2° inc. f, de la Ley N° 466/00).
- b) La ratificación, por Resolución C. D. N° 123/2007, del Acta Acuerdo y el Acta Acuerdo Complementaria de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), suscriptas en San Fernando del Valle de Catamarca. Las actas mencionadas establecen el compromiso por parte de los Consejos Profesionales de cumplir, entre otras cuestiones, con la sanción sin modificaciones de las normas profesionales aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE.
- c) El Proyecto de Interpretación de Normas de Contabilidad y Auditoría sobre “Auditoría del Balance Social”, aprobado por la Junta de Gobierno de la FACPCE.
- d) Que cada vez, con mayor frecuencia, se observa la existencia de balances sociales emitidos por las organizaciones, por lo cual, resulta conveniente contar con normas expresas relativas a la Auditoría del Balance Social.
- e) Que 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.
- f) La aprobación, por parte de la Junta de Gobierno de la FACPCE, de la Interpretación de Normas de Contabilidad y Auditoría N° 6 “Auditoría del Balance Social”, en la reunión realizada el 30 de noviembre de 2012 en la ciudad de Villa Carlos Paz, Provincia de Córdoba, en la que este Consejo votó favorablemente.

Por ello,

EL CONSEJO DIRECTIVO DEL  
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES  
RESUELVE:

Art. 1º.- Aprobar la Segunda Parte de la Interpretación de Normas de Contabilidad y Auditoría N° 6 “Auditoría del Balance Social”, que se incluye como Anexo a la presente Resolución, y declararla Norma Profesional, de aplicación obligatoria en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Art. 2º.- Esta resolución tendrá vigencia para ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2013, admitiéndose su aplicación anticipada a partir de los ejercicios iniciados desde la aprobación de esta resolución por la Junta de Gobierno de la FACPCE.

Art. 3º.- Registrar la presente en el Libro de Resoluciones, difundirla en el Boletín Oficial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y comunicarla a los matriculados por todos los medios de difusión de la Institución y con oficio a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todas las provincias, a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a los Colegios y Asociaciones que agrupen a graduados en Ciencias Económicas, a las Excmas. Cámaras Nacionales de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo Comercial y en lo Civil de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación, a la Inspección General de Justicia, a la Comisión Nacional de Valores, al Banco Central de la República Argentina, a la Superintendencia de Seguros de la Nación, a la Superintendencia de Riesgos del Trabajo, al Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social y demás organismos públicos de control con jurisdicción sobre entes domiciliados en el ámbito de competencia territorial de este Consejo, a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a las Facultades de

Ciencias Económicas de las Universidades situadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, Cámaras Empresarias, Entidades Financieras y demás instituciones vinculadas al quehacer económico, a la International Federation of Accountants (IFAC), al American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), a la Financial Accounting Standard Board (FASB), y al Grupo de Integración Mercosur de Contabilidad, Economía y Administración (GIMCEA).

Art. 4°.- Comuníquese, regístrese y archívese.



*Julio Rubén Rotman*  
*Secretario*

*J. Alberto Schuster*  
*Presidente*

## Interpretación de Normas de Contabilidad y Auditoría N° 6: Auditoría o Revisión del Balance Social

### SEGUNDA PARTE

#### Tema: Procedimientos para la obtención de elementos de juicios válidos y suficientes 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.

Así, si 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 podría 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 correspondientes 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 G3.1 vigente a la fecha de esta interpretación. 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 aseguramiento razonable o manifestación con aseguramiento limitado 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” y las normas internacionales de auditoría que le resulten aplicables, para el caso de realizar un servicio profesional en el marco de estas últimas normas.

### **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 o 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*

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 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” (Identificado como EC1 en los protocolos de los indicadores), por cuanto de acuerdo con la Resolución Técnica N° 36 será reemplazado por el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD).

Dicho 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 y que surge de la aplicación 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, en el estado se hace referencia a que los ingresos están compuestos por la Venta de mercaderías; productos y servicios; Otros ingresos, Ingresos relativos a la construcción de activos propios y la Previsión para desvalorización de créditos, por lo que el auditor deberá

verificar que el ente ha compilado la información respectiva, expuesta en diferentes estados de los estados contables del ente.

**El Indicador** denominado “*Consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización derivadas del cambio climático*” (EC2) 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);
  - 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, indicar 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** denominado “*Política, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales en lugares donde se desarrollen operaciones significativas*” (EC6), 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** denominado “*Entendimiento y descripción de los impactos económicos indirectos significativos, incluyendo el alcance de dichos impactos*” (EC9), 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, 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 cuantificación 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 auditoría en estos casos se deberán apoyar en los registros contables de compras y facturación, los departamentos de gestión de compras o suministros, incluyendo lo relativo al almacenaje, los procesos (incluyendo manipulación y el tratamiento de efluentes) y traslados.

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.

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** denominado “*Materiales utilizados, por peso o volumen*” (EN1) 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**, denominado “*Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias*” (EN3), 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 trabajo digno*

Los indicadores del desempeño contemplan los aspectos:

- Empleo;
- Relaciones empresa/trabajadores;
- Salud y seguridad en el trabajo;
- Formación y educación;
- Diversidad y seguridad en el trabajo; e
- Igual remuneración para hombres y mujeres.

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** denominado “*Desglose del colectivo de trabajadores por tipo de empleo, por contrato y por región*” (LA1), 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;
- Constatar que los contratos dentro o fuera de convenio tengan un respaldo adecuado, y
- Otros.

Para los indicadores vinculados a “*Salud y Seguridad en el trabajo*” (LA6 a LA9), 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 facturas de compra,
- Constatar la debida utilización de elementos de protección en los ámbitos laborales,



- Cotejar información acerca del 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.

**Indicador** 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*” (HR1).

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.

**Indicador** “*Número total de incidentes de discriminación y medidas adoptadas*” (HR4).

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.

**Indicador** “*Actividades identificadas que conllevan un riesgo potencial de incidentes de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a su eliminación*” (HR6).

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:

- 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 cómo 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 SO10, 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 políticas.
- Evaluar la pertenencia o incidencia de prácticas monopólicas u oligopólicas.

### **Pregunta 3**

6. ¿Los estados contables que se habrán de tomar como base, deberán contar con informe de auditoría?

### Respuesta

7. Efectivamente deberán contar con informe de auditoría realizada por el mismo auditor del balance social o por otro profesional, teniendo presente que en el último caso evaluará si corresponde que realice o no procedimientos adicionales.

### Pregunta 4

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

### Respuesta

9. El trabajo de un contador público, como profesional independiente y destinado a emitir un informe que aporte aseguramiento razonable o limitado, puede tomar como referencia, por ejemplo, a las normas emitidas por el IAASB, más específicamente al “Marco de referencia para encargos de aseguramiento”, y en particular, la NIEA 3000 “Encargos de aseguramiento distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica” que tiene como elementos:
  - a) Una relación tripartita que involucra a un profesional, una parte responsable y los usuarios a los que se destina el informe;
  - b) Un tema apropiado;
  - c) Criterios adecuados;
  - d) Elementos de juicio válidos y suficientes; y
  - e) Un informe de aseguramiento por escrito con el formato de un encargo de aseguramiento 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:

- 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 ellos 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 5**

10. ¿Qué tipo de informe se debería emitir?

#### **Respuesta**

11. Luego que el auditor haya podido, cumplimentar todas las tareas de auditoría/revisión, evaluado la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados y obtenido una carta de gerencia que cubra los aspectos fundamentales, estará en condiciones de emitir un informe profesional con una opinión con aseguramiento razonable o una manifestación con aseguramiento limitado, 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 6**

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

#### **Respuesta**

13. 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 7**

14. ¿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**

15. 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 aseguramiento limitado, 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 social contenidos en el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social, 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), (indicar la versión 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 <<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:
  - Si el Balance Social <<indicar año>> (o Informe de Responsabilidad Social <<indicar año>> u otra denominación) recoge los contenidos básicos recomendados en la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative, 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 Económico Generado y Distribuido (EVEGyD), 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 <<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 <<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 EVEGyD.
5. Con base en la tarea realizada y de acuerdo con lo descripto anteriormente podemos concluir que:
- El Balance Social <<indicar año>> (o el Informe de Responsabilidad Social <<indicar año>> u otra denominación) incluye los contenidos básicos recomendados por la guía (indicar versión) del Global 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 EVEGyD 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 EVEGyD objetos de nuestra revisión.

Lugar y fecha,.....

Firma y datos de matrícula del Profesional



*Julio Rubén Rotman*  
Secretario

*J. Alberto Schuster*  
Presidente