

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES**

Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría

**Trabajo Final Integrador**

**PREPARACIÓN Y AUDITORIA DE UN BALANCE SOCIAL:  
ANÁLISIS COMPARATIVO CON LA AUDITORIA DE  
ESTADOS CONTABLES**

**Autor:** CPN Patricia Marisel Wintoniuk

Posadas, Misiones 06 de Febrero de 2017

## **AGRADECIMIENTOS**

Lograr este trabajo es indudablemente gracias al apoyo, la confianza y la ayuda de todos mis seres queridos. Es por ellos que pude hacerlo y tengo la bendición de presentarlo. En primer lugar, agradezco a Dios por ser mi fortaleza a lo largo de mi carrera y en todo momento, a mi esposo Marcelo y a mi hijo Lorenzo quienes son mi sostén, lo más preciado que la vida me regaló. A mis padres Ricardo y Maris que desde mis primeros pasos apostaron e invirtieron lo que tenían en mi estudio y perfeccionamiento. A mis hermanas Karina y Luciana, fieles compañeras de la vida. Al profesor a cargo de la especialización y a los docentes que nos acompañaron durante la carrera, a mis colegas entre los cuales intercambiamos muchos conocimientos, a Norma Bermúdez, que siempre respondió muy atentamente a todas nuestras consultas, pedidos. Y a todo el resto de mi familia y amigos que de alguna u otra manera acompañaron este proceso, dándome ánimos y fuerzas para salir adelante.

## SÍNTESIS

A medida que va pasando el tiempo, hay pruebas fehacientes de que cada vez son más las empresas y las organizaciones que quieren que sus operaciones sean sostenibles, y también se está afirmando la idea de que la rentabilidad a largo plazo debe ir de la mano de la justicia social y la protección del medio ambiente. Al buscar en la web qué es el balance social, uno de los primeros conceptos que aparece es el siguiente: El Balance Social es un instrumento estratégico para evaluar y multiplicar el ejercicio de la responsabilidad social y corporativa.

Dada la relevancia de esta temática, y su importancia cada vez más creciente, es que las profesiones, sobre todo de las ciencias económicas, decidieron medir los impactos de una organización, más allá de los efectos económicos, financieros y patrimoniales, tanto internos como externos.

En este sentido la FACPCE, considerando que ciertos aspectos del comportamiento social y ambiental de los entes no son reflejados en sus estados contables, que cada vez con mayor frecuencia se observa la existencia de balances sociales emitidos por las organizaciones, que dichos balances sociales cuentan con informes de verificación, informes de auditoría y otros, que en las guías existentes para la preparación de balances sociales, gran porcentaje de la información necesaria surge del sistema de información contable y que con relación a la confección de balances sociales no existían normas emitidas por la Federación, es que la Junta de Gobierno de la misma, aprobó la RT 36, referidas al Balance Social en el año 2012, de manera de establecer criterios para la preparación y presentación del mismo.

Su preparación deberá cubrir los requisitos de la información contenida en los estados contables de la Resolución Técnica N° 16 y cumplir con los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para elaboración de Memorias de Sustentabilidad GRI.

La GRI vigente al momento de la elaboración del presente trabajo para la elaboración de la Memoria de sustentabilidad es la GRI G4.

La elaboración de memorias de sostenibilidad ayuda a las organizaciones a marcarse objetivos, medir el desempeño y gestionar el cambio con el propósito de que sus operaciones sean más sostenibles. Las memorias de sostenibilidad contienen información sobre la incidencia de las organizaciones, ya sea esta positiva o negativa, en el medio

ambiente, la sociedad y la economía. De ese modo, las memorias convierten lo abstracto en tangible y concreto y, por tanto, ayudan a comprender y gestionar las consecuencias que las novedades en materia de sostenibilidad tienen sobre las actividades y la estrategia de cada organización.

Acordar a nivel internacional los contenidos y los sistemas de medida favorece la accesibilidad y la comparabilidad de la información que se incluye en las memorias de sostenibilidad y, por consiguiente, mejora la calidad de la información para que los grupos de interés tomen las decisiones pertinentes.

A través de la interpretación N° 6 de Normas de Contabilidad y Auditoría: Auditoría o Revisión del Balance Social, aprobada como la RT 36 en Noviembre de 2012, se recomendó a los Consejos Profesionales adheridos a la FACPCE 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.

De esta manera, esta interpretación provee guías sobre diversos puntos 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 de un balance social deberá tener un conocimiento profundo del contenido de la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad y su aplicación a la organización.

## ÍNDICE

<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	II
<b>SÍNTESIS</b> .....	III
<b>ÍNDICE</b> .....	V
<b>LISTA DE TABLAS, GRÁFICOS Y FIGURAS</b> .....	VI
<b>SIGLAS, ABREVIATURAS Y SÍMBOLOS</b> .....	VII
<b>PREFACIO</b> .....	VIII
<b>ANTECEDENTES Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA</b> .....	IX
<b>OBJETIVO</b> .....	X
<b>METODOLOGÍA</b> .....	XI
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULOS</b> .....	2
<b>1. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y BALANCE SOCIAL: CONCEPTOS</b> .....	2
<b>1.1 Responsabilidad Social Empresarial</b> .....	2
<b>1.2 Balance Social</b> .....	3
<b>1.3 Conceptos de Desarrollo Sostenible y Sustentable</b> .....	5
<b>2. NORMAS TÉCNICAS ARGENTINAS SOBRE BALANCE SOCIAL: RT 36 y RT 44 FACPCE</b> .....	5
<b>2.1 Resolución Técnica N° 36 FACPCE</b> .....	5
<b>2.2 RT 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social</b> .....	14
<b>3. GRI G4: RESUMEN</b> .....	15
<b>4. AUDITORIA DE BALANCE SOCIAL</b> .....	18
<b>4.1 Cuestiones generales</b> .....	18
<b>4.2 Normas Técnicas Argentinas sobre Auditoria de Balances Sociales: Interpretación N°6</b> .....	19
<b>5. RESOLUCIÓN TÉCNICA 37: RESUMEN TEÓRICO</b> .....	36
<b>6. ANÁLISIS COMPARATIVO AUDITORIA DE BALANCE SOCIAL Y AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES</b> .....	42
<b>CONCLUSIONES</b> .....	47
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	49

## **LISTA DE TABLAS, GRÁFICOS Y FIGURAS**

**TABLA N° 1:** Modelo Estado de Valor Económico Generado y Distribuido

**TABLA N° 2:** Información adicional Anexo - Gastos e Inversiones Medioambientales  
(Netas de amortizaciones)

**TABLA N° 3:** RT N° 37 – Estructura

## **SIGLAS, ABREVIATURAS Y SÍMBOLOS**

FACPCE: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

CENCyA: Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría

EVEGyD: Estado de Valor Económico Generado y Distribuido

EECC: Estados Contables

GRI: Global Reporting Initiative

RT: Resolución Técnica

BS: Balance Social

RSE: Responsabilidad Social Empresaria

RAE: Real Academia Española

BRSEAO: Balance de Responsabilidad Social, Económica y Ambiental Organizacional

IVA: Impuesto al Valor Agregado

## **PREFACIO**

Lo que motiva el estudio de este tema, es la necesidad de conocer más profundamente, primero cómo elaborar un Balance Social para comprender perfectamente como auditarlo, ya que se presenta como una herramienta y una materia que tiene mucho por profundizar y que cada vez está siendo más utilizada y tomando más relevancia. Todo esto, entendiendo que la labor del contador público, respecto a auditorías y balances, está cada vez más inmersa en cuestiones que van más allá de los intereses patrimoniales, económicos y financieros de un ente, avanzando no solo sobre los impactos económicos del mismo internamente como externamente, sino también sobre los impactos sociales y ambientales.

Con todos los cambios a nivel mundial respecto de la labor de las empresas, resulta un tema muy interesante para estudiarlo. Cada vez se escucha con más fuerza y presencia. Se entiende como una mirada más amplia, más allá de los valores económicos y financieros de un estado contable patrimonial.

Es por ello que este trabajo, se centra en desarrollar teóricamente y en base a las normas técnicas argentinas, como se elabora un balance social para luego avanzar sobre su auditoría, para finalizar con un análisis comparativo entre la auditoría de esta herramienta y la auditoría de estados contables y una conclusión sobre el mismo.

## **ANTECEDENTES Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

Teniendo en cuenta que la temática sobre responsabilidad social y ambiental está cada vez más inmersa -y definiendo el futuro inclusive-, en las organizaciones, y que este efecto viene aumentando exponencialmente en los últimos años, es que resulta interesante conocer las herramientas existentes para medir esa responsabilidad y los impactos que genera interna y externamente. Para ello, una de las herramientas que existe, es el Balance social. Una vez elaborado el mismo por el ente, corresponde al contador público y según la normativa técnica argentina, elaborar un informe con aseguramiento razonable o limitado, luego de haber reunido los elementos de juicio válidos y suficientes producto de llevar a cabo los procedimientos de auditoría. Ahora bien, ¿es ésta auditoría de balance social, como una auditoría de estados financieros? Si existen diferencias entre la auditoría de un balance social y una auditoría de estados contables, entonces ¿se puede desarrollar la primera con el conocimiento que posee un contador público sobre auditorías de estados contables? ¿Cuáles son las semejanzas y diferencias entre una auditoría de EECC y una auditoría de Balance social?

## **OBJETIVO**

Constituye el objetivo del presente trabajo, contribuir al conocimiento sobre preparación de balances sociales como herramienta de medición de la responsabilidad social y sobre auditorías de Balances Sociales a través del desarrollo teórico y análisis de la normativa argentina, intentando dejar expresadas como análisis comparativo, éstas auditorías con las auditorías de estados financieros.

Al concluir la lectura de este trabajo el lector deberá tener una idea bastante acabada, dentro del marco de la normativa argentina, de:

- Elaboración de balances sociales
- Auditorías de balances sociales
- Análisis comparativo entre auditorías de balances sociales y auditorías de estados contables

## **METODOLOGÍA**

Respecto a la metodología utilizada para elaborar el presente trabajo final integrador, y considerando lo estudiado en el módulo I “Metodología de la Investigación” de la especialización, se puede decir que según sus objetivos intrínsecos, o sea, sobre el tipo de hallazgo que se pretende alcanzar, se propone identificar elementos y características del tema bajo análisis, se busca hacer una caracterización de los conceptos que se identifican con el tema de estudio y se espera presentar en este estudio los rasgos que caracterizan e identifican el tema planteado. Por todo esto, el presente consiste en una investigación descriptiva, se desea una descripción más o menos completa del tema planteado, en particular, la idea es describir las semejanzas y diferencias entre las auditorías de balances sociales y las de EECC, luego del desarrollo del marco teórico necesario para arribar a las mismas.

Según sus objetivos extrínsecos, referidos a la utilidad que tendrá la conclusión a la que se arribe, es una investigación pura o básica ya que no persigue una utilización inmediata para los conocimientos obtenidos.

Teniendo en cuenta la fuente de datos a utilizar, la investigación es bibliográfica, porque el estudio se hace sobre datos secundarios, sobre bibliografía ya existente.

Respecto al planteo de una hipótesis, la misma se omite en el presente trabajo considerando que la investigación es descriptiva, y en general, en este tipo de trabajos no se ocupa de verificar una, sino de la descripción de hechos según un modelo teórico definido, constituyéndose en una descripción más o menos rigurosa de los mismos.

## **INTRODUCCIÓN**

En el presente trabajo, se intentará brindar un marco teórico que permita primero, conocer al Balance Social como una herramienta de medida de la responsabilidad social, no solo empresaria, si no también, de todas las organizaciones, para luego hacer hincapié en la auditoría del mismo de manera de avanzar a un análisis comparativo entre ésta y la auditoría de estados contables.

Para lograr esto, en una primera etapa, se pretende dejar evidencia de los conceptos básicos referidos a la materia: Responsabilidad Social y Balance Social. Luego desarrollar el marco teórico necesario para elaborar un balance social, teniendo en cuenta la normativa técnica de la FACPCE al respecto. Posteriormente se desplegará lo atinente a memorias de sostenibilidad, según la GRI G4, a la que remite nuestra normativa técnica, para elaborar estas memorias.

Por último, se desarrollará la normativa técnica existente sobre auditoría de balances sociales, su importancia, procedimientos e informes, y se mostrará a modo de resumen y de breve repaso, la normativa técnica vigente sobre la auditoría de estados contables (RT 37); con esto se pretende dejar expresado, a modo de cuadro comparativo sobre determinados aspectos, un análisis entre ambas auditorías, de manera de exponer tanto las cuestiones comunes como sus diferencias, y así arribar a una conclusión.

## **CAPÍTULOS**

### **1. RESPONSABILIDAD SOCIAL Y BALANCE SOCIAL: CONCEPTOS**

Desde ya hace algún tiempo y sobre todo en los últimos años, hay pruebas fehacientes de que cada vez son más las organizaciones que se proponen que sus operaciones sean sostenibles, y también se está afirmando la idea de que la rentabilidad a largo plazo debe ir de la mano de la justicia social y la protección del medio ambiente. Al buscar en la web qué es el balance social, uno de los primeros conceptos que aparece es el siguiente: “El Balance Social es un instrumento estratégico para evaluar y multiplicar el ejercicio de la responsabilidad social y corporativa”; teniendo en cuenta este concepto, se puede decir, que el hecho de que el balance social sea una herramienta para evaluar y multiplicar acciones responsables socialmente y que, de ser aplicada por todas o la mayoría de las organizaciones, y que éstas trabajen en este sentido y con estos fines, haría que todas las conductas a nivel mundial, sean cada vez mejores.

#### **1.1 Responsabilidad Social Empresarial**

La responsabilidad social empresarial es un compromiso social con el medio que rodea a la empresa; son esos compromisos legales o éticos por el impacto que la empresa ha dado en el mundo; en la práctica son las cosas positivas que se pueden hacer por la sociedad para resarcir el daño que pueda ocasionar el negocio de las empresas o las acciones de todas las organizaciones. Las compañías tienen un rol económico esencial en el mundo escaso de valores, las empresas tienen la oportunidad de hacer su parte en la búsqueda de valores, de convertirse en empresas responsables socialmente. Pero no solo se debe referir a empresas, si no, a la responsabilidad social, económica y ambiental de las organizaciones.

Como cada vez es más fuerte el peso de la responsabilidad social sobre las organizaciones, cada vez son más las personas que conocen su significado y esto repercute en la competitividad porque la productividad de una empresa no solo depende de sus ventajas técnicas, ahora son fundamentales el manejo ambiental, la identificación de los empleados con su organización, la estabilidad social de la comunidad en que se desarrolla y el respeto de los derechos del trabajador.

Ser una empresa socialmente responsable se ha convertido en requisito para competir en mercados internacionales. El mercado internacional exige que se cumplan y respeten determinados estándares en materia social y ambiental, cada día existen más regulaciones sobre este tema y lograr obtener las certificaciones cuesta cada vez más. Una verdadera estrategia de responsabilidad social dependerá de la actitud sincera de la empresa con su entorno. La responsabilidad social permite ganar legitimidad y aceptación social.

Cada vez hay más inquietud de la ciudadanía por problemas ambientales, esas inquietudes también son globalizadas y esas inquietudes cada vez afectan más a los criterios de compra y de inversión en los productos de las empresas.

Una empresa que es lo que dice ser, que reconoce su identidad, que coordina la imagen empresarial, que guarda coherencia entre identidad e imagen, puede ser considerada una empresa socialmente responsable. Debe ser una empresa auténtica, esto es el principio en la práctica de ser responsable social. También, si cumple lo que dice, si tiene calidad en sus productos y buena atención al cliente, si cumple contratos y compromisos, no solamente es responsable social la organización que cumple la ley sino que da algo más.

Crear que los empleados de la empresa son el activo más importante, es ser responsable socialmente, además son la estructura de la empresa, hacerles entender a ellos sobre el tema, que crean en ello, pagar sueldos razonables, promocionarles, ayudarles a conciliar su vida laboral con la profesional.

Las empresas existen para generar dinero, pero más que eso, viven para generar oportunidades de relación, de nuevos nichos de mercado, el dinero es un elemento importante y esencial pero no es el único; hay que analizar el impacto que la empresa produce en el aire, en la tierra, en el agua, además de que esto sea un ejercicio de responsabilidad social ahora es una herramienta de competitividad. No se puede omitir que la sociedad es imparible y demanda un buen producto, con mejor calidad, atención al cliente y que la manera para no quedarse fuera del mercado es entendiendo que el argumento de responsabilidad social es reputación y estrategia para la consolidación de la empresa, con mejor reputación se venderá más, se tendrá mejor colaboración de empleados y por tanto mejores resultados.

## **1.2 Balance Social**

Tomando en cuenta un concepto técnico, el Balance Social es un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metodológica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. Esta herramienta, incluye los resultados cuali-cuantitativos en lo referido a la responsabilidad socio-ambiental, exponiendo objetivamente las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento.

Si se toma en consideración un concepto más amplio el Balance Social es la herramienta que tiene la organización para comunicar a la sociedad en su conjunto su aporte en materia de recursos humanos y su relación con la comunidad que le permitió crecer y desarrollarse. O sea que la información que se brinda tiene impacto interno (empleados y proveedores) y externo (la sociedad, los inversores y accionistas).

En resumen, a través de esta herramienta se: informa, miden y comparan los distintos aspectos de la empresa y su relación con la sociedad.

Según la RAE, reconoce varias acepciones del término balance. En este caso interesa su significado como la comparación entre diferentes factores o circunstancias para evaluar el desarrollo o el resultado de algo. Social, por su parte, es aquello vinculado a la sociedad: una comunidad de personas que tienen intereses en común y que interactúan para satisfacer sus diversas necesidades.

La idea de balance social, en este marco, hace referencia al registro de las actividades de una organización vinculadas a la comunidad donde se encuentra inserta. Dicho de otro modo, el balance social detalla los costos y los beneficios que provoca la actividad de una empresa en una sociedad.

Gracias a este tipo de balance, es posible analizar si una compañía cumplió con su responsabilidad social en un cierto periodo. El balance social debe incluir tanto los resultados positivos como aquellos negativos que se desprenden de las actividades de la entidad.

Entre los resultados positivos que una empresa puede mencionar en su balance social, se encuentran la creación de puestos de empleo, la generación de riqueza y las donaciones a la comunidad. Los costos sociales, por su parte, pueden ser la contaminación, conflictos sociales y los accidentes de trabajo, entre otros.

### **1.3 Conceptos de Desarrollo Sostenible y Sustentable**

La palabra sustentable se refiere a algo que puede sostenerse o sustentarse por sí mismo y con razones propias. Sostenible refiere a algo que puede mantenerse por sí mismo gracias a que las condiciones económicas, sociales o ambientales lo permiten, se puede sostener sin afectar los recursos.

Aplicados estos conceptos al campo de la economía, la ecología o el desarrollo y responsabilidad social, el desarrollo sostenible y el desarrollo sustentable son sinónimos, y ambos términos pueden emplearse de forma indiferente, si bien algunos organismos prefieren usar sustentable y otros sostenible.

## **2. NORMAS TÉCNICAS ARGENTINAS SOBRE BALANCE SOCIAL: RT 36 y RT 44 FACPCE**

### **2.1 Resolución Técnica N° 36 FACPCE**

La FACPCE, considerando que:

- ciertos aspectos del comportamiento social y ambiental de los entes no son reflejados en sus estados contables,
- cada vez con mayor frecuencia se observa la existencia de balances sociales emitidos por las organizaciones,
- dichos balances sociales cuentan con informes de verificación, informes de auditoría y otros,
- en las guías existentes para la preparación de balances sociales, gran porcentaje de la información necesaria surge del sistema de información contable
- con relación a la confección de balances sociales no existían normas emitidas por la Federación,

es que resultaba conveniente emitir normas relativas a la confección de balances sociales que permitan uniformar el contenido del mismo, aclarar conceptos y definir términos. Por todo esto, es que la Junta de Gobierno de la Federación, aprueba la Resolución Técnica 36 de Normas Contables Profesionales, referidas al Balance Social, en el mes de Noviembre de 2012.

Esta norma, está estructurada de la siguiente manera:

A. INTRODUCCIÓN

B. OBJETIVO

C. NIVELES DE APLICACIÓN DE LA GUIA GRI

D. ESTRUCTURA

- Capítulo I: Alcance. Modelo.
- Capítulo II: Balance Social.
- Capítulo III: Estado de Valor Económico Generado y Distribuido
- Glosario
- Anexo I: Modelo Estado de Valor Económico Generado y Distribuido
- Anexo II: Pautas de la Guía para la Elaboración de Memorias de Sustentabilidad del Global Reporting Initiative (GRI). Remisión. (derogado por RT 44)

Seguidamente, se resumirá cada una de sus partes, para tener una idea bastante acabada, de las disposiciones de esta resolución técnica.

La norma se introduce en el tema expresando que uno de los objetivos para la preparación del Balance social es demostrar la forma en la que contribuye la organización, o pretende contribuir en el futuro, a la mejora, o incide en el deterioro de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional y/o global.

La mera información sobre las tendencias del desempeño individual (o sobre la eficiencia de la organización) no dará respuesta a este objetivo.

El Balance Social debe, por lo tanto, tratar de presentar el desempeño en relación con concepciones más amplias de la sustentabilidad. Esto incluye analizar el desempeño de la organización en el contexto de los límites, y las exigencias impuestas sobre los recursos ambientales o sociales a nivel sectorial, local, regional o mundial, y sobre el uso de recursos y niveles de contaminación. También puede ser relevante en lo referente a objetivos sociales y económicos, tales como objetivos de desarrollo sustentable y objetivos socioeconómicos a escala nacional o internacional.

La denominación “Balance Social” es el término más utilizado y conocido, inclusive por otras profesiones, para cumplir con el objetivo mencionado.

Existen diversos modelos metodológicos para elaborar el balance social, pero actualmente se registra una tendencia hacia la aceptación del trabajo que viene desarrollando el Global Reporting Initiative (GRI), cuya misión es desarrollar lineamientos metodológicos comunes para que las empresas, gobiernos y organizaciones no gubernamentales puedan informar sobre su desempeño económico, ambiental y social.

Para la preparación del Balance Social, la resolución técnica se basa en la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del GRI, que es el modelo internacional más reconocido.

En la Guía del GRI se parte de la visión estratégica basada en la importancia que tiene esta información (cuando es periódica, creíble y consistente) para contribuir a enfrentar los desafíos que implica la sustentabilidad de las sociedades.

De este modo, la Guía del GRI contempla tres dimensiones: la económica, la ambiental y la social, e identifica las categorías que comprende cada una de ellas así como los indicadores cuantitativos y cualitativos que permiten seguir la evolución de los resultados.

Su estructura parte de los principios de transparencia, inclusión y verificación, y esos principios son los que determinan las características que debe tener la información: completa, relevante y situada en un contexto de sustentabilidad. La calidad y veracidad de información deben garantizarse mediante su precisión, objetividad y comparabilidad.

También deben contemplarse aspectos como la accesibilidad a la información, teniendo en cuenta la claridad en la presentación de los datos.

Como objetivo, la RT 36 se propone establecer criterios para la preparación y presentación del Balance Social.

Su preparación deberá cubrir los requisitos de la información contenida en los estados contables del Marco Conceptual de la Resolución Técnica N° 16 y cumplir con los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para elaboración de Memorias de Sustentabilidad GRI.

Aquellas organizaciones que elaboren sus memorias de sostenibilidad de conformidad con los estándares o guía previstos por el GRI, deberán ajustarse a lo establecido en la última versión disponible aprobada por tal organismo y publicada en español en la página de internet de la FACPCE. Asimismo, y de acuerdo a lo consignado por el GRI, deberán

indicar qué opción o nivel se ha aplicado para la confección de la memoria. Teniendo en cuenta la guía vigente a este momento, sería las opciones esencial o exhaustiva.

En cuanto a su alcance, las normas contenidas en la RT 36 se aplican a la preparación del balance social cuando la organización haya optado por su elaboración, a ser presentados a terceros por todo tipo de ente (público, privado o mixto) con o sin ánimo de lucro.

Ya se ha expresado en el primer capítulo que el Balance social es un instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización.

El Balance Social incluye:

- **Memoria de Sustentabilidad**

Para la elaboración de la Memoria de Sustentabilidad se atenderá a las pautas y principios establecidos por el GRI, según lo establecido en la sección C de la presente resolución. A los efectos de una mejor visualización de la evolución de los indicadores, éstos se presentarán en forma comparativa con uno o más ejercicios anteriores, excepto en la primera elaboración del Balance Social.

- **Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD)**

Para la elaboración del EVEGyD se aplicarán las disposiciones contenidas en el capítulo III de la RT 36. La presentación del EVEGyD reemplaza al indicador, que, sobre el mismo tema, plantea la Guía GRI: (G4-EC1).

En cuanto a la presentación, el Balance Social se podrá presentar en forma conjunta con los Estados Contables del ente, o por separado, haciendo referencia, en el Balance Social, a dichos Estados Contables.

El período por el cual se emitirá será el mismo al que se refieren los Estados Contables.

**Estado de valor económico generado y distribuido**

El valor económico generado es el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella. Se mide por la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos adquiridos a terceros devengados en el ejercicio.

Se diferencia del beneficio empresario ya que se refiere a la retribución de todos los grupos sociales que intervienen en los procesos inherentes a las actividades del ente, mientras que

el beneficio empresarial se refiere a la porción que les corresponde a los propietarios cuando se distribuye el valor económico generado.

### **Características de la información del EVEGyD**

- está fundamentado en conceptos macroeconómicos.
- es un estado económico financiero, histórico, que muestra el valor económico generado y cómo se distribuye entre los diversos grupos sociales que han contribuido a su creación.
- proporciona información de naturaleza económica, financiera y social, y ofrece la posibilidad de una mejor evaluación de las actividades de la entidad en la sociedad en la cual está inserta.
- El EVEGyD elaborado por segmento (tipo de clientes, actividades, productos, área geográfica y otros) puede representar información aún más valiosa para la formulación de proyecciones de analistas sociales y económicos.

### **Objetivo del EVEGyD**

El objetivo es evidenciar el valor económico generado por la entidad y su distribución, durante un período determinado.

### **Alcance y presentación**

El ente debe preparar el EVEGyD y presentarlo como parte integrante del Balance Social.

La presentación del EVEGyD consolidado deberá basarse en los Estados Contables Consolidados.

La distribución del valor económico generado debe ser expuesta, como mínimo, en los siguientes conceptos:

- Remuneraciones al personal.
- Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo.
- Al Estado (impuestos, tasas y contribuciones).
- Retribuciones al capital de terceros.
- Retribuciones a los propietarios.
- Ganancias retenidas.
- Otras.

## **Determinación y distribución del valor económico generado**

### **Generación (Determinación)**

En su primera parte, debe presentar en forma detallada el valor económico generado por la entidad. Los principales componentes son:

- **Ingresos**

Compuestos por:

- Venta de mercaderías, productos y servicios (netos de IVA)
- Otros ingresos
- Ingresos relativos a la construcción de activos propios.
- Previsión para desvalorización de créditos.

- **Insumos adquiridos a terceros**

Este concepto comprende:

- Insumos, Materias primas, servicios y bienes de cambio adquiridos a terceros contenidos en el costo del producto vendido. No incluye los gastos en personal propio.
- Materiales, energía, servicios de terceros y otros: incluye importes correspondientes a las erogaciones originadas en la utilización de esos bienes, y servicios adquiridos a terceros. No incluye el IVA.

- **Pérdida y recuperación de valores de activos**

Incluye importes relativos a ajustes por valuación de los bienes de cambio, bienes de uso, inversiones y otros. También deben ser incluidos los valores reconocidos en el resultado del período, tanto por la constitución como por la reversión de las provisiones para pérdidas por desvalorización de activos excepto la previsión por desvalorización de créditos.

- **Depreciaciones y amortizaciones**

Incluye los importes registrados en el período por tales conceptos.

- **Valor agregado recibido en transferencia**

Este concepto incluye:

- El resultado por participación en subsidiarias: se corresponde con la participación en el resultado de subsidiarias. Si el mismo es negativo opera como reducción o valor negativo.
- Los ingresos financieros, cualquiera sea su origen.
- Otros ingresos: incluye los dividendos relativos a inversiones valuadas al costo, alquileres y otros, siempre que no provengan de la actividad principal del ente.

### **Distribución**

En su segunda parte, el EVEGyD debe presentar en forma detallada como el valor agregado por la entidad fue distribuido. Los principales componentes de esa distribución son:

- **Remuneraciones al personal**

Son los importes asignados al costo y al resultado del ejercicio en forma de:

- Remuneración directa: representada por los valores de los salarios, sueldo anual complementario, honorarios de administración (incluso los pagos basados en acciones), vacaciones, comisiones, horas extras, participación en resultados, y similares.
- Beneficios: representados por los valores de asistencia médica, alimentación, transporte, planes de beneficios jubilatorios, y similares.

- **Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo**

Retribuciones asignadas a los directores/propietarios por su función técnica/administrativa y los honorarios correspondientes a su función puramente de Director. Análoga definición comprende a entes diferentes a Sociedades Anónimas.

- **Al estado (Impuestos, tasas y contribuciones)**

Comprende los importes de los impuestos a las ganancias, contribuciones sociales que estén a cargo del empleador, y los demás impuestos y contribuciones a los que la organización esté obligada.

Opcionalmente el ente podrá discriminar de las cuentas de resultados los impuestos allí contenidos en:

- Nacionales
- Provinciales
- Municipales

- **Retribución al capital de terceros**

Comprende los importes devengados a financistas externos de capital:

- Intereses y otros resultados originados por préstamos y pasivos similares: incluye las erogaciones financieras, inclusive las variaciones cambiarias pasivas, relativas a cualquier tipo de préstamo o financiamiento de instituciones financieras, empresas del grupo u otras formas de obtención de recursos o fuentes de financiación.
- Rentas: incluye los alquileres a terceros.
- Otras: incluye las remuneraciones que configuran transferencia de valor agregado a terceros originadas en capital intelectual, tales como royalties, franquicia, derechos de autor, seguros por riesgo de trabajo, entre otros.

- **Retribución a los propietarios**

Son los importes relativos a la retribución asignada a socios y accionistas:

- Dividendos
- Ganancias retenidas

- **Otras**

## **TABLA N° 1: Modelo Estado de Valor Económico Generado y Distribuido**

Descripción	Ej. Actual	Ej. Anterior
<b>1. Ingresos</b>		
Venta de mercaderías, productos y servicios		
Otros ingresos		
Ingresos relativos a construcción de activos propios		
Previsión para desvalorización de créditos		
<b>2. Insumos adquiridos a terceros</b>		
Costo de los productos de las mercaderías y de los ss. Vendidos		
Materiales, energía, servicios de terceros y otros		
Pérdida(recupero) de valores activos		
Otras (especificar)		
<b>3. Valor Económico Generado Bruto (1- 2)</b>		
<b>4. Amortización, Depreciación</b>		
<b>5. Valor Económico generado neto producido por la entidad (3- 4)</b>		
<b>6. Valor Económico Generado recibido en transferencia</b>		
Resultado en participación en subsidiarias		
Ingresos financieros		
Otras		
<b>7. Valor Económico Generado total a distribuir (5+6)</b>		
<b>8. Distribución del Valor Económico generado</b>		
<b>8.1. Personal</b>		
Remuneración directa		
Beneficios		
Otros		
<b>8.2. Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo</b>		
Función técnica/ administrativa		
Otras		
<b>8.3. Estado (Impuestos, Tasas y Contribuciones)</b>		
Nacionales		
Provinciales		
Municipales		
<b>8.4. Retribución al capital de terceros</b>		
Intereses, Rentas y otras		
<b>8.5. Retribución a los propietarios</b>		
Resultados no distribuidos		
Participación de no controlantes en ganancias retenidas (solo para consolidación)		
Otras		

**TABLA N° 2: Información adicional Anexo - Gastos e inversiones medioambientales (netas de amortizaciones)**

	Incorporados al Activo del ente	Computados como Gastos del ente	Total
<b>Inversiones</b>			
Activos adquiridos por la empresa			
Activos aportados a la comunidad			
<b>Gastos</b>			
Erogaciones en acciones de prevención			
Erogaciones para restaurar daños			
Erogaciones aportadas a la comunidad			

## 2.2 RT 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 Balance Social

Como en Mayo de 2015 el GRI publicó la Versión GRI 4 (G4) de su Guía para elaborar Memorias de Sostenibilidad, que incluye cambios tanto en el proceso de elaboración como en el formato de las memorias y como la versión G4 establece que todas las memorias que se vayan a publicar después del 31 de diciembre de 2015 deben elaborarse “de conformidad” con la Guía G4, es que la FACPCE aprueba la RT 44 como modificatoria de la RT 36.

En los considerandos dispone que esta versión G4, incluye, entre otros, cambios relacionados con la mayor importancia del concepto de materialidad, la desaparición de la distinción entre indicadores principales y adicionales, el establecimiento de dos opciones (esencial y exhaustiva) para la elaboración de las memorias de sostenibilidad, que reemplazan los niveles A, B y C y A+, B+ y C+ asociados al número de indicadores sobre los que se reporta que contiene la versión 3.1.

La sección C de la segunda parte de la Resolución Técnica n° 36, establece que la entidad incluirá en el Balance Social la indicación de en qué nivel se ha aplicado el GRI, a través del sistema de niveles de aplicación del GRI 3, situación que ha sido eliminada en la versión G4 de la Guía para la elaboración de memorias de sustentabilidad del GRI. El enfoque utilizado al redactar la RT 36, segunda parte, sección C, implica la necesidad de modificación de la misma cada vez que un pronunciamiento del GRI genera una nueva versión que modifica la forma de aplicar la Guía GRI.

Por todo esto, es que se emite la RT 44 modificando la sección C y el punto 2.1 Memoria de Sustentabilidad del Capítulo II de la Segunda Parte, y se elimina el Anexo II.

Estos cambios, fueron incluidos en la redacción de la RT 36 del presente trabajo.

### **3. GRI G4: RESUMEN**

El objetivo de la cuarta versión de la Guía, es ayudar a elaborar memorias de sostenibilidad en las que se recojan datos útiles sobre las cuestiones más importantes para cada organización relacionadas con el tema. También a contribuir para que la elaboración de memorias se convierta en una práctica habitual. La G4 es más fácil de usar que las anteriores y hace hincapié en que las organizaciones se centren en aquellos asuntos que resulten significativos para su actividad y sus principales grupos de interés. Las memorias basadas en la G4 tratan aquellos aspectos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso notable en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés. La Guía se ha diseñado de modo tal que todas las organizaciones (grandes y pequeñas) puedan aplicarla. Una novedad significativa es la integración de los datos relativos a la sostenibilidad estratégica con otros datos económicos importantes.

Los principales cambios que incorpora la G4, respecto a su predecesora la G 3.1 son los siguientes:

- Informar solo lo que es significativo
- Hacer público el proceso de significatividad promueve a que la organización sea transparente sobre el proceso de identificación de aspectos e indicadores significativos debiendo explicarlo detalladamente en el reporte.
- Desaparecen los niveles de aplicación A, B o C incorporando las opciones esencial y exhaustiva
- Compatibilidad con el marco para el desarrollo del Reporte Integrado
- Relación con otros estándares tales como el Pacto Mundial, la OCDE y los principios rectores sobre empresas y derechos humanos de la ONU
- Nuevos apartados en temas de gobierno corporativo, grupos de interés, ética e integridad y nuevos aspectos relacionados a impactos sociales y ambientales en la cadena de suministro.

En su desarrollo la guía G4 expone que la elaboración de memorias de sostenibilidad ayuda a las organizaciones a marcarse objetivos, medir el desempeño y gestionar el cambio con el propósito de que sus operaciones sean más sostenibles. Las memorias de sostenibilidad contienen información sobre la incidencia de las organizaciones, ya sea esta positiva o negativa, en el medio ambiente, la sociedad y la economía. De ese modo, las memorias convierten lo abstracto en tangible y concreto y, por tanto, ayudan a comprender y gestionar las consecuencias que las novedades en materia de sostenibilidad tienen sobre las actividades y la estrategia de cada organización.

Acordar a nivel internacional los contenidos y los sistemas de medida favorece la accesibilidad y la comparabilidad de la información que se incluye en las memorias de sostenibilidad y, por consiguiente, mejora la calidad de la información para que los grupos de interés tomen las decisiones pertinentes.

Aunque las organizaciones pueden vigilar y gestionar un amplio conjunto de asuntos relacionados con la sostenibilidad que surgen en sus actividades de gestión cotidianas, el nuevo enfoque en la materialidad implica que las memorias de sostenibilidad se centrarán en asuntos verdaderamente críticos para que las organizaciones cumplan sus objetivos y administren su impacto en la sociedad.

La Guía presenta una serie de Principios de elaboración de memorias, unos Contenidos básicos y un manual de aplicación con ánimo de facilitar la elaboración de memorias de sostenibilidad por parte de las organizaciones, independientemente de su tamaño, sector o ubicación.

La Guía consta de dos partes:

- **Principios de elaboración de memorias y contenidos básicos**, en esta parte incluye los criterios en los que deben basarse las decisiones de los redactores para crear informes eficaces. Aquí se describen los Principios de elaboración de memorias y los contenidos básicos, así como los criterios que las organizaciones deben aplicar para redactar memorias de sostenibilidad de conformidad con la Guía.
- **Manual de aplicación que** explica cómo se han de aplicar los Principios de elaboración de memorias, cómo se debe preparar la información para su exposición y cómo interpretar los conceptos que se mencionan en la Guía. Se incluyen también

referencias a otras fuentes, un glosario y notas generales sobre la elaboración de memorias.

Más adelante expone que, elaborar una memoria de sostenibilidad a partir de la Guía es un proceso iterativo y brinda una serie de pasos que describen dicho proceso. No se describe necesariamente un proceso lineal de elaboración de una memoria de sostenibilidad.

Un elemento fundamental en la preparación de una memoria de sostenibilidad es el proceso para determinar los aspectos materiales, a partir, entre otros, del Principio de la Materialidad. Los Aspectos materiales son aquellos que reflejan los efectos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, o bien aquellos que tienen un peso superlativo en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés.

Se detallan los siguientes pasos:

1. **Obtener una visión de conjunto.**
2. **Elegir la opción de entre las de conformidad con la guía.** Existen dos: la opción Esencial y la opción Exhaustiva. Cada opción implica la inclusión en la memoria de una serie de contenidos de conformidad con la Guía.

La opción Esencial contiene los elementos fundamentales de una memoria de sostenibilidad y establece el marco en el que la organización comunica su desempeño y sus impactos económicos, ambientales, sociales y de gobierno. Uno de los requisitos esenciales es aportar información sobre el enfoque de gestión relativo a los aspectos significativos. Esta opción obliga a informar, como mínimo, un indicador relacionado con cada aspecto significativo identificado.

La opción Exhaustiva desarrolla la esencial, a la que incorpora nuevos contenidos relativos a la estrategia, el análisis, el gobierno, la ética y la integridad de la organización informante. Esta opción implica describir el desempeño de un modo más pormenorizado, por ello obliga a las organizaciones a informar sobre todos los indicadores relacionados con los aspectos significativos identificados. Ambas opciones son válidas para todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño, sector o ubicación. Ambas opciones se centran en el proceso de identificación de los aspectos significativos.

3. **Preparar la exposición de los contenidos básicos generales** Determinar qué Contenidos básicos generales se deben presentar de acuerdo con la opción elegida.

Comprobar si existen contenidos básicos generales para el sector de la organización. Planificar los procesos de difusión de los Contenidos básicos generales, los que son un elemento fundamental de las dos opciones de conformidad con la Guía.

4. **Preparar la exposición de los contenidos básicos específicos** Los Contenidos básicos específicos son la Información sobre el enfoque de gestión y los indicadores.
5. **Elaborar la memoria de sostenibilidad**

Exponer la información que ha preparado. Las memorias pueden presentarse en formato electrónico, a través de Internet o impresas. Las organizaciones pueden combinar los formatos electrónico y en papel o bien optar por un único medio. La elección dependerá probablemente de las decisiones que la organización tome durante el periodo objeto de la memoria, de sus planes en lo referente a la actualización de contenidos, de los posibles destinatarios de la memoria y de otros aspectos prácticos como la estrategia de difusión. Al menos uno de los medios, ya sea electrónico o en papel, debe permitir que los usuarios consulten el conjunto completo de datos del periodo analizado.

Se solicita a aquellas organizaciones que elaboren una memoria de sostenibilidad que lo notifiquen a GRI una vez que se publique la misma si:

- la memoria se elabora de conformidad con la Guía, tanto conforme a la opción Esencial como a la Exhaustiva;
- la memoria refleja Contenidos básicos descritos en la Guía, aunque no cumpla todos los requisitos de las opciones de conformidad.

## **4. AUDITORIA DE BALANCE SOCIAL**

### **4.1 Cuestiones generales**

Hasta acá, se ha desarrollado como se preparan los balances sociales de las organizaciones teniendo en cuenta la normativa técnica argentina. Ahora, nos adentraremos en el estudio de la normativa existente sobre la forma de llevar a cabo un trabajo de auditoria de los mismos.

La auditoría de los balances sociales se constituye también en una herramienta importante para mejorar la calidad de la información publicada y la transparencia de los informes.

Para la Auditoría o Revisión del Balance Social el CENCyA emitió la Interpretación N° 6 donde se establecen 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 su memoria de sostenibilidad. Se desarrolla seguidamente.

## **4.2 Normas Técnicas Argentinas sobre Auditoría de Balances Sociales: Interpretación N°6**

### **4.2.1 Aclaraciones Previas Respecto al desarrollo de esta Norma**

Cómo esta interpretación, a la fecha de elaboración de este trabajo, no había sido modificada, y la misma remite a la RT 7, derogada por la RT 37 y toma 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, guía que fue actualizada por la GRI G4, es que en el desarrollo de la misma, fueron aclarados o actualizados los datos según las normas o versiones actualizadas.

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

A través de esta interpretación, aprobada por la Junta de Gobierno el 30 de Noviembre de 2012, como la RT 36, se recomendó a los Consejos Profesionales de las provincias adheridos a la FACPCE 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

La 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.

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 de un balance social deberá tener un conocimiento profundo del contenido de la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad y su aplicación a la organización.

La manera en que el auditor aborda las afirmaciones que resultan de 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.

En el caso de Misiones ya existe un Proyecto de Ley de responsabilidad social, económica y ambiental, impulsada por los gobernantes provinciales y ciertas instituciones como el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones, que regiría en la provincia. El objeto del proyecto de Ley es promover conductas sociales y ambientalmente responsables de las empresas y organizaciones en general, en el diseño y materialización de sus políticas, con el fin que se cumpla una objetiva valoración y evaluación de la sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera. Para ello se fija el marco jurídico del Balance de Responsabilidad Social, Económica y Ambiental Organizacional (BRSEAO).

De todo esto surge que el auditor deberá realizar la tarea previa ya comentada para poder diseñar los procedimientos de auditoría.

Como se aclaró al inicio del capítulo, para elaborar esta interpretación se tomó 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, guía que fue actualizada por la GRI G4, y tomada en consideración por la FACPCE en la RT 44.

#### **4.2.3 Conclusión con aseguramiento Razonable o Limitado**

Para emitir una conclusión con aseguramiento razonable o manifestación con aseguramiento limitado sobre el Balance Social que presente un ente según esta interpretación, para su aplicación remite a las normas que surgen de la Resolución Técnica N° 7 “Normas de Auditoría”, segunda parte. Como esta norma fue derogada por la RT 37, y en base a las fuentes bibliográficas consultadas, se puede decir que las normas a aplicar para emitir una conclusión con aseguramiento razonable o limitado, son las que surgen de la RT N° 37 Capítulo V Otros encargos de aseguramiento, A) Encargos de Aseguramiento en General y las normas de la RT 35 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados” si se realiza un servicio profesional en el marco de las normas internacionales.

#### **4.2.4 Procedimientos de Auditoría**

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.

#### **Principales procedimientos de auditoría para ciertos indicadores**

Los indicadores ofrecen información sobre el desempeño o los efectos económicos, ambientales y sociales de la organización en referencia a sus Aspectos materiales.

Dada la relación que tienen muchos indicadores con la información que surge de un juegos 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:

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

### **Valor económico directo generado y distribuido (G4-EC1)**

Conforme al principio de lo devengado, 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. Es parte de los indicadores referidos al desempeño económico. 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 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.

### **Consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización que se derivan del cambio climático (G4-EC2)**

Este indicador requiere señalar qué riesgos y oportunidades a raíz del cambio climático pueden provocar cambios significativos en las operaciones, los ingresos o los gastos

Requerirá que el auditor cuente con un profesional experto por cuanto la información a incluir excede las competencias profesionales de los contadores públicos.

La Guía establece que el ente debe:

- 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.
- Informar sobre los riesgos y/o oportunidades que plantea el cambio climático y que pudieran tener implicaciones financieras potenciales para la organización, entre ellos:
  - 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);
  - riesgos regulatorios (p. ej. costo de las actuaciones y de los sistemas necesarios para cumplir con nuevas normativas);
  - oportunidades para ofrecer nuevas tecnologías, productos y servicios destinados a abordar los retos relacionados con el cambio climático; y
  - ventajas competitivas potenciales para la organización, derivadas de cambios regulatorios o tecnológicos relacionados con el cambio climático.
- 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:

- 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

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

### **Porcentaje del gasto en los lugares con operaciones significativas que corresponde a proveedores locales (G4-EC9)**

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.

### **Impactos económicos indirectos significativos y alcance de los mismos (G4-EC8)**

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:

- Desarrollo económico en zonas con elevada incidencia de pobreza.
- Impacto económico de la mejora o deterioro de las condiciones sociales o medioambientales.

- Disponibilidad de productos y servicios para personas de bajos ingresos.
- 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**

Éstos indicadores contemplan una exposición concisa del enfoque de la Dirección respecto a:

- materiales
- energía
- agua
- biodiversidad
- emisiones, vertidos y residuos
- productos y servicios
- cumplimiento normativo
- transporte
- 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.

### **Indicadores del desempeño ambiental:**

#### **Materiales utilizados, por peso o volumen (G4-EN1)**

Se debe indicar el peso o el volumen total de los materiales empleados para producir y embalar los principales productos y servicios de la organización durante el periodo objeto de la memoria. Distinguir entre: materiales no renovables y materiales renovables.

Este indicador 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.

#### **Consumo Energético Interno (G4-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 del desempeño social**

La dimensión social de la sostenibilidad está relacionada con la repercusión de las actividades de una organización en los sistemas sociales en los que opera

La Categoría de Desempeño social consta de varias subcategorías:

- Prácticas laborales y trabajo digno;
- Derechos humanos;
- Sociedad; y

- Responsabilidad sobre productos.

### **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
- 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.

Se presentan a continuación, los siguientes indicadores:

### **Número y tasa de contrataciones y rotación media de empleados, desglosados por grupo etario, por sexo y por región (G4-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.

Para los indicadores vinculados a Salud y Seguridad en el trabajo (G4-LA5 a G4-LA8), 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**

La Subcategoría de Derechos humanos abarca la información relativa a la aplicación de procesos, los casos de violación de los derechos humanos y los cambios en la capacidad de los grupos de interés para disfrutar y ejercer sus derechos humanos.

Entre las cuestiones relativas a los derechos humanos cabe mencionar la no discriminación, la igualdad entre los sexos, la libertad de asociación, los convenios colectivos, la explotación infantil, los trabajos forzados y los derechos de los pueblos indígenas.

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).
- Convenios regionales acordes con el principio de universalidad de la Carta Internacional de Derechos humanos
- Convenios para proteger los derechos de las personas a las que puede afectar el trabajo de la organización.

**Número y porcentaje de contratos y acuerdos de inversión significativos que incluyen cláusulas de derechos humanos o que han sido objeto de análisis en materia de derechos humanos (G4-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.

### **Número de casos de discriminación y medidas correctivas adoptadas (G4-HR3)**

Aquí, el indicador debe señalar el número de casos de discriminación ocurridos durante el periodo objeto de la memoria.

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.

### **Identificación de centros y proveedores con un riesgo significativo de casos de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a la abolición de la explotación infantil (G4-HR5).**

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:

- 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.

- Revisar las políticas de la empresa y el cumplimiento de las normas legales al respecto.
- Analizar legajos del personal en forma de test.
- 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**

Abordan la repercusión que una organización tiene en la sociedad y en las comunidades locales 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
- cumplimiento normativo

Entre los procedimientos generales que permitan evaluar el desempeño de la Sociedad, en cuanto a los indicadores identificados como G4-SO1 a G4SO11, se puede 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.

#### **4.2.5 Otras cuestiones a considerar en la auditoría de un Balance Social**

Siguiendo el desarrollo de la interpretación N°6, continúa diciendo que los estados contables que se tomarán como base, 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.

Por otro lado, además de la Resolución Técnica N° 37 (el texto original dice RT 7), para realizar 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:

- una relación tripartita que involucra a un profesional, una parte responsable y los usuarios a los que se destina el informe
- un tema apropiado
- criterios adecuados
- elementos de juicio válidos y suficientes y
- un informe de aseguramiento por escrito con el formato de un encargo de aseguramiento razonable o limitado.

Entre esos elementos se destaca que el 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.

Los reportes de sostenibilidad 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:

- 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”.

#### **4.2.6 Informe**

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.

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.

Más abajo se brinda un modelo de informe de aseguramiento razonable, de la empresa EJEMPLO SA, por el periodo finalizado el 30/06/2016.

## **INFORME DE ASEGURAMIENTO RAZONABLE DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE BALANCE SOCIAL**

**Sr. Presidente del Directorio**

**De la Empresa**

**EJEMPLO SA**

**CUIT 30-00000000-1**

**Domicilio N°1234**

### **Identificación de la Información objeto del encargo**

He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento razonable sobre la información contenida en el Balance social adjunto de la empresa Ejemplo SA correspondiente al ejercicio económico finalizado el 30 de Junio de 2016

### **Responsabilidad de la Dirección**

La Dirección de Ejemplo SA es responsable de la preparación y presentación de balance social 2016 de conformidad con las disposiciones de la RT 36 de la FACPCE y las pautas de la guía GRI G4, así como del diseño, implantación y mantenimiento de los procesos para su elaboración y de las bases y criterios para su preparación.

### **Responsabilidad del Contador Público**

Mi responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento razonable sobre la base de los trabajos realizados. He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas de otros encargos de aseguramiento establecidas en la sección V.A. de la RT N°37 de la FACPCE. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable acerca de si el Balance Social ha sido preparado, en sus aspectos significativos, conforme a la RT N° 36 de la FACPCE citada en el apartado anterior y están libres de incorrecciones significativas.

### **Resumen del trabajo realizado**

Mi trabajo profesional incluyó:

- Obtener un entendimiento de los elementos de juicio tenidos en cuenta por la dirección para la identificación de los contenidos básicos de la Memoria.

- Comprobar que los contenidos básicos recomendados en la Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad del Global Reporting Initiative, han sido incluidos en la Memoria.
- Examinar, sobre base selectiva, la evidencia que soporta la información incluida en la Memoria.
- Comprobar la inexistencia de información pertinente que no haya sido incluida en la Memoria.
- constatar si los procedimientos y controles establecidos proporcionan una base razonable para la recopilación, registración, compilación, análisis y presentación de la información incluida en el balance social objeto de este informe.
- Constatar si la identificación y determinación de los indicadores es razonable.
- Constatar que las partidas y clasificaciones presentadas en el estado de valor económico generado y distribuido surgen del sistema de información de la entidad.

## **Conclusión**

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

- El Balance Social 2016 incluye los contenidos básicos recomendados por la guía GRI G4, de acuerdo a la opción esencial, según a la auto declaración realizada por Ejemplo SA.
- 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.

Posadas, 26 de Octubre de 2016

Patricia M. Wintoniuk  
Contadora Pública UNaM  
MP 2531 – CPCEM  
Ley I N° 34

## **5. RESOLUCIÓN TÉCNICA 37: RESUMEN TEÓRICO**

Según RT N° 37 – FACPCE se recomienda a los Consejos Profesionales la aprobación de esta norma para la aplicación a los encargos que se presten a partir del 1° de enero de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean EECC, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2014.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones, mediante Resolución 409/15 aprueba la RT 37, con vigencia a partir de los ejercicios económicos iniciados el 1° de Enero de 2016, permitiendo su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1° de Enero de 2015.

### **TABLA N° 3: RT N° 37 – Estructura**

#### **I. INTRODUCCION**

- A. Propósito de la Resolución Técnica;
- B. Antecedentes.

#### **II. NORMAS COMUNES**

- A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en la RT;
- B. Normas para el desarrollo del encargo;
- C. Normas sobre informes.

#### **III. NORMAS DE AUDITORIA**

- A. Auditoría externa de los EECC con fines generales;
- B. Auditoría de EECC preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos;
- C. Auditoría de un solo EC o de un elemento, cuenta o partida específicos de un EC;
- D. Auditoría de EECC resumidos.

#### **IV. NORMAS DE REVISION DE EECC DE PERÍODOS INTERMEDIOS**

## **V. NORMAS SOBRE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO**

- A. Otros encargos de aseguramiento en general;
- B. El examen de la información contable prospectiva;
- C. Informes sobre los controles de una organización de servicios;

## **VI. NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES**

## **VII. NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS**

- A. Encargos para aplicar procedimientos acordados;
- B. Encargos de compilación;
- C. Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el Capítulo V;

## **NORMAS COMUNES**

### **Condición Básica**

La independencia del contador público, respecto al ente al que se refiere la información, es una condición básica.

Habrá falta de independencia en los siguientes casos en los que el contador público:

- Está o hubiera estado en relación de dependencia en el ente o entes vinculados
- Por parentesco o afinidad con directores, gerentes, administradores del ente objeto de la auditoría.
- Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente o entes vinculados económicamente.
- Cuando tuviera o hubiere tenido intereses significativos
- Cuando la remuneración depende de las conclusiones o el resultado de las tareas

### **Normas para el desarrollo del trabajo (“encargo” según RT 37)**

- El contador debe reunir los elementos de juicio válidos y suficientes, de manera que le permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada, teniendo en cuenta los objetivos del encargo.
- El profesional debe reunir sus papeles de trabajo y documentarlos debidamente. Estos deberían contener, la descripción de la tarea, los datos y antecedentes recogidos y las conclusiones particulares y generales.
- Los papeles de trabajo, el informe emitido y una copia de los Estados Contables, se deben conservar en soporte adecuado en los plazos que fijen las normas legales o 10 años, el mayor.

- Existen limitaciones de tiempo y costo que se deben evaluar, de manera que para que la labor del contador sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y costo razonable.
- Al planificar y al ejecutar la labor, se debe considerar la significación y los riesgos.
- Para esta labor, se puede actuar sobre bases selectivas.
- El contador debe obtener manifestaciones escritas suscriptas por la dirección con el fin de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio.
- Existen procedimientos usuales para las auditorías, los cuales pueden ser modificados, reemplazados o suprimidos, según el caso; el contador debe estar en condiciones de demostrar que el habitual no pudo ser usado o que pudo reunir evidencia de otra manera.
- Estos procedimientos deben usarse en la revisión de operaciones o hechos posteriores al cierre hasta la emisión del informe.
- Cuando se utiliza el trabajo de un experto, el contador debe evaluar la competencia, capacidad, objetividad e independencia del mismo, según el riesgo involucrado.

### **Normas sobre Informes**

Los Informes:

- Deben cumplir los requisitos de la información.
- Deben ser escritos
- El nombre del contador debe indicarse en todas las páginas, con la relación que tiene con la información a presentar a terceros.
- Además de lo requerido para cada tipo de encargo, los informes escritos deben contener:
  - Título
  - Destinatario
  - Introducción con la identificación del objeto del trabajo.
  - Descripción breve de las responsabilidades del emisor y del contador
  - Indicación de la tarea realizada
  - Opinión, conclusión, manifestación, aseveración o hallazgos del contador.
  - Elementos adicionales para su mejor comprensión.

- Lugar y Fecha de emisión
- Identificación y firma profesional
- El contenido de cada sección debe ser encabezado con título adecuado
- Los informes podrán tener cláusulas de restricciones de distribución.

## **NORMAS DE AUDITORIA**

Teniendo en cuenta el objetivo del presente trabajo, se desarrollará únicamente lo referido a las normas de auditoría externa de EECC.

### **Auditoría externa de EECC con fines generales**

#### **Normas para el desarrollo de la Auditoría**

En base a esto la RT 37 expresa que el contador debe reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los EECC objeto de su examen.

La forma de expresión de la opinión del contador, dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los estados contables y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

Para emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los siguientes pasos:

- Obtener un conocimiento apropiado del ente
- Identificar el objeto del examen
- Evaluar la significación de lo que se pretende examinar.
- Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría.
- Reunir elementos de juicio válidos y suficientes
  - A través de los siguientes procedimientos de auditoría:
    - Evaluación del control interno
    - Cotejo de los Estados Contables con los registros contables
    - Revisión de la correlación entre registros contables y entre éstos y la documentación respaldatoria
    - Inspecciones oculares
    - Obtención de confirmaciones de terceros
    - Comprobaciones matemáticas

- Comprobaciones globales de razonabilidad
  - Examen de documentos importantes
  - Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
  - Manifestaciones de la dirección.
- Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento
  - Controlar la ejecución de lo planeado
  - Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio
  - Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, de los aspectos significativos, de la información contenida en los EECC en su conjunto, o acerca de si los mismos fueron preparados, en sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible formarse tal juicio.
  - Emitir el informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales aplicables.

El contador podrá emitir en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno.

### **Normas sobre informes**

Respecto al informe, puede optar por informe breve o extenso. Respecto al informe breve, debe contener:

- Título
- Destinatario
- Apartado Introdutorio
- Responsabilidad de la Dirección
- Responsabilidad del auditor
- Fundamentos de la opinión modificada, en su caso.
- Dictamen u opinión o la manifestación expresa que se abstiene de hacerlo.
- Párrafo de énfasis y/o párrafo sobre otras cuestiones.
- Información especial requerida por leyes o disposiciones.
- Lugar y Fecha de emisión

- Identificación y firma del contador

El informe extenso, además de lo previsto para el informe breve, deberá incluir que el trabajo de auditoria ha sido orientado a la posibilidad de formular una opinión, que los datos que se adjuntan se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no que no son necesarios para una presentación razonable de la información.

Aquí deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente y las del contador que emite dicho informe extenso.

## **6. ANÁLISIS COMPARATIVO AUDITORIA DE BALANCE SOCIAL Y AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES**

Luego desarrollo del marco teórico aplicable a la auditoria de balances sociales, y sucintamente lo referido a una auditoria de EECC, y de haber indagado en conceptos de responsabilidad social, y preparación de balances sociales, se desarrolla el siguiente análisis comparativo, entre una auditoria de balances sociales y una auditoria de EECC:

<b>ASPECTOS</b>	<b>AUDITORIA BALANCE SOCIAL</b>	<b>AUDITORIA EECC</b>
Objeto de la auditoria	Balance Social de un ente	Estados Contables de un ente
Información que se audita	Información que revela los Impactos internos y externos del ente respecto a cuestiones económicas, sociales y ambientales	Información patrimonial, económica y financiera del ente.
Características/Concepto del Objeto de Auditoría	Balance Social: Instrumento para medir,	Estados Contables: Informe que muestra la situación

	<p>evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización.</p>	<p>patrimonial, económica y financiera de un ente en un determinado periodo.</p>
<p>Estructura del Objeto de la Auditoria</p>	<p>Incluye una Memoria de Sostenibilidad y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido. Incluye Información Comparativa (salvo el primer ejercicio)</p>	<p>Incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Estado de Situación Patrimonial</li> <li>-Estado de Evolución del Patrimonio Neto</li> <li>-Estado de Resultados</li> <li>-Estado de Flujo de Efectivo</li> <li>-Notas Complementarias</li> <li>-Anexos</li> <li>-Información comparativa (salvo el primer ejercicio)</li> </ul>
<p>Normativa técnica argentina aplicable</p>	<p>Interpretación N°6 FACPCE. Debido a que la RT 7 fue derogada, y la interpretación N° 6 remite a ella, se debe aplicar la RT 37 Capítulo V.A Oros Encargos de Aseguramiento en General y el Capítulo II de la misma norma respecto a las cuestiones comunes a</p>	<p>RT 37 FACPCE. Capítulos II y III</p>

	todas las auditorias, revisión, otros encargos de aseguramiento y otros.	
Objetivo de la Auditoria	Se reúnen elementos de juicio válidos y suficientes con el fin de expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios. Puede ser un encargo de aseguramiento razonable o limitado.	Se reúnen elementos de juicio válidos y suficientes que respalden la opinión del auditor sobre la razonabilidad de la información contenida en los EECC
Actualización de las normas	Desactualizada: La Interpretación N°6 remite en su texto a la derogada RT 7 y a la GRI 3.1 (que ya tiene la versión G4).	Actualizada: se aplica RT 37 que es la Normativa vigente a esta fecha.
Alcance de la normativa	Entes (públicos, privados, mixtos) que emitan Balances sociales para su presentación ante terceros.	Todo tipo de entes que emitan EECC para su presentación a terceros.
Conocimientos adicionales	Guía GRI: la RT 36 remite a lo establecido en esta guía para elaborar la Memoria de Sustentabilidad.	No requiere conocimientos de otra normativa no técnica.
Afirmaciones de los estados	Al no tener un reconocimiento unívoco, requiere un estudio mayor de cuestiones particulares. Sobre todo porque puede existir distinta normativa	Conceptualmente, las afirmaciones de los estados son ampliamente conocidos por el auditor.

	según jurisdicción por ejemplo.	
Requisito básico para la auditoría	Independencia: la interpretación remite a la RT 7, derogada por la RT 37 que mantiene esa condición.	Independencia: ratificada en RT 37 con pocos cambios respecto a la RT 7
Procedimientos de Auditoría	Remite a los previstos para la auditoría de estados financieros. Se deben profundizar las consultas con expertos, puesto que se verifican aspectos que exceden la competencia del contador público: medio ambiente por ejemplo	Establecidos en la RT 37 Capítulo III.A.i.3
Opinión	Manifestación con aseguramiento razonable o limitado. Se emite una conclusión con salvedades o una conclusión adversa o una abstención, según corresponda, si concluye que los criterios son inadecuados, la materia objeto del análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene incorrecciones	Opinión favorable (con o sin salvedades), Adversa o Abstención de emitir opinión.

	materiales.	
Normas sobre Informes	RT 37 Capitulo V.A Otros Encargos de Aseguramiento en General	RT 37 Capitulo II. Normas de Auditoria
Características del informe	<p>-Informe Escrito</p> <p>-Cumplir con requisitos de la información</p> <p>-Debe quedar evidencia del nombre del contador en todas las páginas que componen la información, y la relación que con ellos tiene el citado contador.</p> <p>-En un encargo de aseguramiento razonable, la conclusión debe estar expresada en forma positiva. En un Encargo de aseguramiento limitado, la conclusión debe estar expresada en forma negativa.</p>	<p>-Informe Escrito</p> <p>-Cumplir con requisitos de la información</p> <p>-Debe quedar evidencia del nombre del contador en todas las páginas que componen la información, y la relación que con ellos tiene el citado contador.</p> <p>-El contador debe exponer su opinión o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de la razonabilidad de los EECC, respecto de sus aspectos significativos, y de acuerdo a las normas contables profesionales u otro marco que le permita opinar sobre la razonabilidad.</p>

## **CONCLUSIONES**

Luego del desarrollo del presente trabajo final integrador se puede decir, en primer lugar, que la responsabilidad social, y no solo la responsabilidad social empresaria, es una forma de gestionar una organización teniendo en cuenta sus objetivos económicos u otros objetivos como tal (por ejemplo el de las entidades sin fines de lucro), compatibilizándolos con los impactos sociales y medioambientales, en el lugar en que se encuentran insertas.

Al aplicar la responsabilidad social se obtienen muy buenos beneficios en la sociedad, y esto está siendo cada vez más requerido, y se está tornando un aspecto necesario para asegurar la existencia y el éxito de una organización como tal.

Considerando esto resulta que el balance social se convierte en una herramienta valiosa que tienen a su alcance las organizaciones para medir esos impactos, y para comunicarlos a la sociedad, así como su aporte respecto de sus integrantes y hacia la sociedad misma, y cómo de esta manera, pudieron crecer y desarrollarse, beneficiando y considerando intereses de muchos otros y no solo propios.

Teniendo en claro esto e ingresando dentro del marco de la normativa técnica argentina y al análisis de la misma sobre las auditorías de un balance social y las auditorías de estados contables, se puede concluir que no existen técnicamente grandes diferencias entre las mismas en cuanto a las condiciones básicas y procedimientos para llevar a cabo la labor de auditoría. La misma normativa remite en estos aspectos a lo previsto para estados contables.

Sí difiere en cuanto al informe que debe emitir el auditor, pues se debe tomar lo establecido en la derogada RT 7 sobre informes especiales, lo que sería en la RT 37 lo señalado en el capítulo V.A., otros encargos de aseguramiento general. También se puede resaltar, que para llevar a cabo una auditoria de un balance social, al ser una temática que abarca amplios aspectos por ser interdisciplinaria, y que por ende excede la competencia de un contador público en algunos aspectos contenidos en el mismo, ya que se deben analizar cuestiones sociales y medioambientales, se debe hacer hincapié en procedimientos tales como conocimiento más profundo del ente, consulta a expertos, y por sobre todo estudiar acabadamente las guías propuestas para la elaboración de las memorias de sostenibilidad, ya que sin ese conocimiento resultaría muy difícil llevar adelante una auditoria de un balance social.

Otro punto a mencionar, es respecto de la falta de reconocimiento unívoco que existe sobre la materia, y la falta de legislación o la legislación diferente que rige en distintas jurisdicciones. Esto hace que se deban estudiar más profundamente estas cuestiones, a diferencia de una auditoria de EECC donde la temática es ampliamente conocida por el auditor, por tratarse de temas contables.

Para concluir, se puede decir que un contador público tiene la competencia para llevar a cabo una auditoria de un balance social, ya que las diferencias pueden ser salvadas con la profundización de procedimientos de auditoria conocidos y en cuanto al informe a emitir, se rige por normas estudiadas por el mismo.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALANCE SOCIAL CPCEM 2016
- BALANCE SOCIAL FACPCE 2016. Disponible en:  
*<https://www.facpce.org.ar/balance-social.php>*
- CESANA BERNASCONI, Mónica Inés Año 2012. Material de estudio de la especialización en contabilidad superior y auditoría, Módulo I – Metodología de la Investigación
- Definicion.de Definición de Balance Social. Disponible en:  
<http://definicion.de/balance-social/> Recuperado el 16/11/2016
- Del.rae.es Diccionario de la Lengua Española RAE definición de sostenible.  
Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=YSE9w6H> Recuperado el 23/01/2017
- Del.rae.es Diccionario de la Lengua Española RAE definición de sustentable.  
Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=YpjGrNt> Recuperado el 23/01/2017
- educacion.uncomo.com Cuál es la diferencia entre sustentable y sostenible  
Disponible en: <http://educacion.uncomo.com/articulo/cual-es-la-diferencia-entre-sustentable-y-sostenible-21657.html> Recuperado el 16/11/2016
- Gerencie.com Responsabilidad Social Empresarial. Disponible en:  
<http://www.gerencie.com/responsabilidad-social-empresarial-rse.html> Recuperado el 18/11/2016

- GRECO, Rossana. Año 2013. Material de estudio de la especialización en contabilidad superior y auditoría, Módulo Módulo VI – Auditoría de Estados Contables.
- GRI G4 Parte 1 y Parte 2. Disponible en:  
[http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=5](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5)  
<http://www.monografias.com/trabajos47/responsabilidad-social-empresarial/responsabilidad-social-empresarial2.shtml> Recuperado el 18/11/2016
- Interpretación N° 6 FACPCE. Disponible en:  
[http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=3](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=3)
- Introducción a la Guía para la Elaboración de Memorias de GRI (G4). Diferencias con la G3.1 FACPCE Disponible en:  
[http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=5](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5)
- Monografias.com Responsabilidad Social Empresarial. Disponible en:
- RT 36 FACPCE. Disponible en:  
[http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=1](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1)
- RT 37 FACPCE. Disponible en:  
[http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=1](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1)
- RT 44 FACPCE. Disponible en:  
[http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=1](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1)