

## **Illas. JORNADAS UNIVERSITARIAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

### **TITULO:**

**EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA INFORMACIÓN CONTABLE SOCIAL Y SU AUDITORÍA**

### **AREA TECNICA:**

**1. Teoría Contable**

**1.1. Información Contable Social, Ambiental y su Auditoría**

### **AUTORES:**

**Cr. Jorge Gutfraind**

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

Plaza Cagancha 1145 Piso 4

Teléfono: 903 03 13

Fax: 903 03 73

E-mail: [jgutfraind@mri.com.uy](mailto:jgutfraind@mri.com.uy)

**Cr. Rubén Darío Rodríguez**

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

Rincón 477 Esc. 304

Teléfono 916 8125

E-mail: [rrodriguez@ccea.com.uy](mailto:rrodriguez@ccea.com.uy)

**Cr. Ricardo Villarmarzo**

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

18 de Julio 984 Piso 5

Teléfono: 902 31 47

Fax: 902 13 31

E-mail: [ricardo.villarmarzo@uy.ey.com](mailto:ricardo.villarmarzo@uy.ey.com)

## EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA INFORMACIÓN CONTABLE SOCIAL Y SU AUDITORÍA

### RESUMEN

El concepto de Responsabilidad Social Empresarial se ha venido imponiendo en la agenda de las organizaciones y de los interesados vinculados con ellas.

La información contable social es un tema de importancia para su análisis a nivel empresarial y de la profesión contable, así como la evaluación de la forma de otorgarle credibilidad a través de actuaciones de verificación independiente.

Algunos estudiosos del tema hablan de la posibilidad o de la necesidad de un “Balance Social”.

A nivel internacional existen diversos marcos de referencia vinculados con esta temática, entre los que se destacan las pautas emitidas por la “Global Reporting Initiative” y la normativa AA1000 generada por el “Institute of Social and Ethical Accountability”.

En el caso de Uruguay, la organización DERES (orientada al “Desarrollo de la Responsabilidad Social”) ha establecido y difundido conceptos y criterios prácticos para fomentar la generación de acciones y de información respecto a esta problemática.

Asociada a la disposición de **información contable social** por parte de las organizaciones surge la conveniencia y el potencial requerimiento de otorgarle **credibilidad**, haciendo necesario contemplar la **aplicabilidad** y la implementación de un proceso de **auditoría profesional** sobre ella.

La mencionada normativa AA1000 orienta en cuanto a posibles criterios generales a tomar en cuenta para encarar ese objetivo.

En el actual desarrollo de las pautas profesionales a nivel mundial, la **Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar 3000**, aprobada por la **Federación Internacional de Contadores**, es hoy el marco de referencia más sistemático y que mayor respaldo puede dar a la actuación de los Contadores Públicos en esta área.

Si la profesión contable pretende asumir un rol relevante respecto al desarrollo futuro de esta temática, se identifican **desafíos a ser contemplados para hacer viable** su concreción en un mediano plazo.

Las conclusiones y recomendaciones de esta ponencia tienden a plantear los principales cursos de acción a ser encarados a tales efectos, para permitir la efectiva utilidad de la información contable social y la jerarquización del papel de los Contadores Públicos en ese contexto.

## **1. INTRODUCCIÓN**

La información contable social ha sido objeto de estudio y debate a nivel internacional, incluyendo también consideraciones en cuanto a la forma de otorgarle credibilidad adicional a través de actuaciones profesionales de auditoría.

En determinados ámbitos empresariales y profesionales existen experiencias prácticas de distinto enfoque y variado alcance, que constituyen un punto de referencia para la evaluación del tema en nuestras latitudes.

En el caso particular de Uruguay, más allá de los esfuerzos desplegados por algunos actores sociales - tanto a nivel de organizaciones como en el ámbito académico – la temática no ha alcanzado un grado de desarrollo y de difusión generalizados.

En esencia, el planteo del tema implica definir si las organizaciones deben suministrar información periódica, de potencial acceso por los distintos interesados, respecto a aspectos relacionados con el impacto de su actuación en el medio en el cual llevan a cabo su actividad, respecto a aspectos de interés social y, también, en cuanto a su vinculación con la sustentabilidad del entorno.

En consecuencia, se requiere considerar las particularidades del contexto en el cual las organizaciones actúan, qué tipo de información puede ser relevante para conocimiento de los potenciales interesados internos y externos, cuál es el grado de generación y de difusión de datos que se considera adecuado, a quiénes alcanzaría la responsabilidad de proveer la información, hasta qué punto la profesión contable tiene un rol a cumplir en tal sentido y en qué debería concretarse.

Esta ponencia técnica se enfoca por lo tanto en la consideración de los referidos aspectos, procura su análisis simplificado, la identificación de los principales desafíos a enfrentar e intenta sugerir algunos posibles caminos a recorrer para concretar progresos en esa dirección.

## **2. INFORMACIÓN CONTABLE SOCIAL**

Existen diversas posibilidades de encarar un tema tan amplio. Parece necesario comenzar por algunas precisiones conceptuales que si bien pueden resultar básicas para ciertos lectores más especializados son importantes para avanzar en los temas centrales.

Asimismo se hace necesario encuadrar el análisis en un tema ya recurrente en los desarrollos teóricos y ponencias en diferentes eventos de la profesión: la brecha existente entre las expectativas de los usuarios de información contable de un determinado ente y la actualmente provista por éstos. Es notorio que, también en el particular ámbito que se aborda en la ponencia, existe la mencionada distancia y se debe asumir, en la cuota parte que corresponda a la profesión, así como la responsabilidad de disminuirla en la mayor medida posible.

- **Responsabilidad Social Empresarial**

El concepto de Responsabilidad Social Corporativa o Empresarial ha dejado, en la actualidad, de ser un concepto nuevo, para convertirse en una necesidad de transparencia a cumplir por parte de las empresas. Esto ha implicado un cambio en el axioma de una empresa como mero generador de utilidades para sus dueños para

pasar a considerarse una organización que debe prestar satisfacción a una gama importante de partes interesadas.

Más allá que no exista una definición única de la Responsabilidad Social Empresarial, ésta generalmente se refiere a una visión de los negocios que incorpora el respeto por los valores éticos, las personas, las comunidades y el medio ambiente como un principio activo de las organizaciones.

Este fuerte cambio cultural ha llegado sobre una base fundamentalmente ética y de responsabilidad frente a la sociedad; parece enteramente razonable que los profesionales Contadores Públicos nos involucremos activamente en la materia.

Existen muchas definiciones y literatura sobre el tema de Responsabilidad Social Corporativa. En el presente trabajo el enfoque no se centrará en cómo una empresa cumple con este precepto de estos tiempos, sino en cómo lo trasmite a las partes interesadas y al público en general. Es decir se hará especial énfasis en la Información Contable Social que las empresas publican y en la que pretenden comunicar su compromiso con los conceptos referidos.

- **Balance Social**

En este estado del análisis y, tomando en consideración la terminología de uso corriente en el tema, se hace interesante precisar ideas sobre si el concepto de "Balance Social" es asimilable al de "Información Contable Social". Se entiende que ambos no son conceptos similares o por lo menos no son sinónimos. Información Contable Social es un concepto sensiblemente más amplio que el de Balance Social, si bien obviamente cada responsable maneja su peculiar definición de estos términos.

En este desarrollo se interpreta que Información Contable Social puede ser cualquier información derivada, directa o indirectamente del sistema contable o extracontable, que cumpla con estar vinculada al desempeño social de la entidad.

A diferencia de ello, el Balance Social se asocia en mayor medida a un proceso sistemático y reglado de presentación y revelación de la información, dentro del mismo ámbito de procesamiento de datos de un ente determinado.

Se encuentran diferentes definiciones de Balance Social. Para DERES "es un complemento al balance financiero publicado anualmente por la empresa, en el cual se da cuenta de los proyectos, beneficios y acciones sociales dirigidas a los empleados, inversionistas, analistas de mercado y comunidad en su conjunto. Es también un instrumento estratégico para avalar, difundir y multiplicar el ejercicio de la Responsabilidad Social Empresarial", conceptos muy cercanos a la definición publicada por Acción Empresarial Chile (AEC).

El Instituto para el Desarrollo Empresarial de Argentina (IDEA) entiende que el Balance social constituye una herramienta básica y fundamental donde se informan a los diversos grupos de interés las actividades relacionadas con la responsabilidad social empresarial que se han desarrollado en el período: "el conjunto formado por la medición y registro de información, la evaluación de la performance de la institución, comparada con ciertos estándares o expectativas y la compilación y emisión pública de esa información".

El Instituto Ethos de Brasil elabora los llamados Indicadores Ethos de Responsabilidad Social Empresarial que constituyen una herramienta idónea para apoyar a la gestión de las actividades de responsabilidad social en las empresas.

También se debería dedicar atención a la discusión sobre si el balance social puede ser considerado un quinto estado, o en su defecto aparece como un estado independiente.

- **Los planteos de la Global Reporting Initiative (GRI)**

Un marco de referencia importante para la consideración del tema está constituido por las “Guías de reporte de sustentabilidad” (en inglés, “Sustainability Reporting Guidelines”) emitidas por la Global Reporting Initiative (GRI). En ellas se fija como objetivo de este tipo de información medir y exponer acerca del desempeño social y se hace responsable a los interesados internos y externos por el desempeño organizacional tendiente al objetivo de desarrollo sustentable.

Esas pautas incluyen principios, protocolos respecto a los indicadores, suplementos de sectores de actividad y protocolos técnicos.

Se contemplan los principios de la materialidad, la consideración de los interesados, el contexto de sustentabilidad y la exhaustividad o integridad.

Estos principios pueden ser fácilmente compartibles desde la óptica de profesión contable, si bien refieren a particularidades de este tipo de información. La materialidad refiere a que la información abarque aquellos indicadores que reflejen impactos significativos en aspectos sociales, ambientales y económicos o que puedan tener influencia en decisiones de los grupos de interés.

Con relación a la participación de los grupos de interés, la Guía propone que la organización emisora debe identificar sus grupos de interés y describir cómo entiende que ha satisfecho (o no) sus expectativas e intereses.

El contexto de sustentabilidad apunta a demostrar cómo el ente contribuye a la mejora (o desmejora) de las tendencias y condiciones económicas, ambientales y sociales.

Por último la exhaustividad refleja el concepto de integridad que es manejado naturalmente en información contable: los indicadores deben ser capaces de reflejar los impactos sociales, económicos y ambientales significativos y ser suficientes a juicio de las partes interesadas para poder tomar decisiones eficientes.

La Guía postula asimismo principios que definen la calidad de elaboración de la memoria de sustentabilidad, a saber: equilibrio de aspectos positivos y negativos del desempeño de la organización, comparabilidad para que los grupos de interés puedan evaluar la gestión, precisión, periodicidad, claridad y fiabilidad.

En este último atributo (fiabilidad) es razonable detenerse y será objeto de análisis posterior por ser parte medular del presente trabajo.

En tal sentido es fundamental la consideración de la normativa AA1000 (1999 - Institute of Social and Ethical Accountability) sin perjuicio que la propia Global Reporting Initiative desarrolle el tema en el ítem Verificación.

También se indican los contenidos básicos de las memorias de sustentabilidad: el perfil que comprende; el contexto y la estrategia; el enfoque gerencial que debe ilustrar el estilo de gestión e indicadores de desempeño.

La Global Reporting Initiative propone la inclusión de un capítulo de estrategia y análisis donde se detallen las prioridades estratégicas empresariales y los temas relevantes referentes a sustentabilidad que ha adoptado la organización; particularmente refiere a una descripción de principales riesgos, desafíos y oportunidades detectados.

El perfil de la organización debe ser suficientemente descriptivo en lo referido a información necesaria para las partes interesadas sobre el ente emisor y también deben establecerse aspectos de definición sobre el propio informe de sustentabilidad tales como período, identificación de grupos de interés, política de verificación, entre otros.

Se incluye información sobre gobierno corporativo, compromisos con iniciativas externas y participación de los grupos de interés.

En la sección de enfoques de gestión se abordan las dimensiones económica, ambiental y social. A su vez los indicadores de carácter social se abren en aspectos laborales, derechos humanos, sociedad y comunidad y responsabilidad social sobre productos propios o transados.

La aplicación de los principios y contenidos básicos determina los indicadores a ser incluidos en la información a difundir. Cada categoría o dimensión de análisis desarrolla determinados indicadores principales y algunos complementarios.

En primer lugar corresponde determinar el contenido de la información y el nivel de aplicación del marco de referencia de la Global Reporting Initiative. En tal sentido existen tres niveles, identificados como C, B y A, que reflejan un grado creciente de aplicación.

Una organización se puede autocalificar de acuerdo a las escalas propuestas o puede elegir alguna de estas opciones:

- Tener un proveedor externo que brinda confianza aportando una opinión sobre la autodeclaración de información social contenida en el informe de sustentabilidad.
- Requerir que la Global Reporting Initiative verifique dicha autodeclaración.

Finalmente, se establece que la información debe acompasarse en un proceso más amplio de establecimiento de la estrategia organizacional, la implementación de planes de acción y la evaluación de los resultados.

Al referirse a información contable social, existen diversas variantes de su posible presentación, hecho que también reconoce la Global Reporting Initiative. Entre ellas, cabe mencionar la presentación en forma separada de un "balance social"; la incorporación de un estado contable adicional como parte de la información contable básica a ser presentada por las empresas; la difusión de indicadores de desempeño vinculados con la temática más general de responsabilidad social empresarial; entre otras.

Por lo tanto, una primaria confirmación es que no existe un único objeto de la auditoría de información contable social claramente definido y pautado por normas de

preparación y presentación de aceptación generalizada, como ocurre en el caso de la información contable básica.

- **La realidad regional y local**

En la realidad regional, el número de empresas que presenta algún tipo de información contable social para consideración de usuarios externos es reducido, si se considera la totalidad de los emisores de estados contables básicos.

En el caso de Uruguay, existe un planteo muy importante de la organización DERES interesada en la Responsabilidad Social Empresarial respecto al tipo de información que deberían considerar las empresas a este respecto.

Como orientaciones básicas para la elaboración de un balance social recomienda considerar la relevancia, la veracidad, la claridad, la comparabilidad, la regularidad, la verificabilidad y la coherencia.

Importa también en este punto detenerse en la verificabilidad teniendo en cuenta los objetivos del presente trabajo y considerar que DERES dice que “a pesar de que no es una práctica exigida, la verificación y auditoría de las informaciones contenidas en el reporte contribuyen a su credibilidad”. Conceptos compatibles, tal vez marcando una diferencia en el énfasis: es dificultoso lograr una internalización del concepto de transparencia de la actuación de las organizaciones en temas de responsabilidad social si no se obtiene una verificación creíble e independiente.

En forma resumida, propone cuatro partes fundamentales:

- La introducción o presentación, que refiere al mensaje de la dirección de la empresa a las partes interesadas y la descripción del perfil de la empresa que permita interpretar adecuadamente la información subsiguiente.
- Cuatro subsecciones básicas del balance social, que incluyen una presentación comparativa con el ejercicio anterior:
  - ✓ El estado de demostración del valor agregado que correlaciona datos contables y extracontables con determinadas aperturas propuestas.
  - ✓ Indicadores de desempeño económico-financieros con posibilidad de referenciarse con la información contable tradicional.
  - ✓ Indicadores de desempeño social, seguramente donde es más factible la posibilidad de diseñar indicadores aplicables a cada realidad organizacional.
  - ✓ Indicadores de desempeño ambiental, con similares comentarios al ítem anterior.

Los indicadores son en ciertos casos de orden cuantitativo y en otros cualitativos.

- Las notas del balance social; entre otras, cabe destacar la explicitación de principios y valores de la organización, el funcionamiento del gobierno corporativo y la visión de la empresa.
- Los anexos del balance social; pueden incluirse proyectos sociales en desarrollo y otra información que se entienda relevante no incluida en los puntos anteriores.

Es importante destacar que DERES incluye el Informe de Auditores Externos sobre el Balance Social acompañando la información emitida por la organización.

Es muy interesante hacer la precisión que DERES ha tenido en cuenta la realidad uruguaya en sus desarrollos y particularmente apunta a presentar un manual para que las empresas locales puedan alcanzar esta meta de proporcionar balances sociales adecuados. Incluso analiza, con criterio realista, el caso de empresas de reducido tamaño (las clasifica por cantidad de empleados) estableciendo pautas y recomendaciones y hasta un plan de implementación para las organizaciones que se ubiquen en cada uno de los tramos definidos.

Los mencionados no son obviamente los únicos modelos que en la actualidad se encuentran. Con la sola motivación de ser inclusivos, debe mencionarse el Balance Social Consolidado propuesto por IBASE (Instituto Brasileño de Análisis Sociales) o los estudios de CRS Europe.

- **Integración de los enfoques**

Una de las conclusiones bastante evidente, en este nivel de los análisis reseñados, es que los contenidos de la información asociada con la temática de transparencia y comunicación de la información social tienen numerosos elementos bastante ajenos a la contabilidad tradicional o a otros aspectos de los sistemas de información empresariales que se puedan catalogar como susceptibles de fácil medición numérica y factibilidad de constatación objetiva.

En definitiva, el análisis del objeto del trabajo de auditoría a enfocar, la información contable social, demuestra ser una temática de variadas interpretaciones.

Esta información contiene desde datos cuantitativos provenientes del sistema de información natural de las organizaciones complementado por elementos extracontables, hasta informaciones cualitativas derivadas de estudios sociológicos, ambientales, económicos y/o tecnológicos de diferentes disciplinas; desde información normalmente verificable internamente y consistente con informaciones presentadas a otros efectos hasta datos novedosos y originarios de fuentes externas a la organización emisora del informe.

El carácter multidisciplinario de los enfoques a contemplar impacta el análisis del problema, siendo una variable imprescindible de ser tomada en consideración al momento de diseñar un equipo de trabajo de auditoría de información económico-social que sea capaz de evaluar en forma eficiente la información de sustentabilidad presentada por una organización dada.

Sin embargo, a la hora de evaluar la posibilidad de chequear información, de verificar datos, en definitiva en el momento de evaluar la "auditabilidad" de la información sujeta a análisis, como profesionales de la auditoría se debe privilegiar la información verificable obtenida de los sistemas de registración contables como forma de obtener mayores certezas que permitan al auditor manejar adecuadamente el riesgo de auditoría.

Las demás informaciones incluidas en las memorias de sustentabilidad o en los balances sociales también serán objeto de revisión y deberá evaluarse qué tipo de certezas se está en condiciones de agregar. Sin duda un aspecto no menor tiene que ser opinar acerca de la relevancia, razonabilidad, adecuación y particularmente la integridad de la información no contable incluida.

### **3. EL ENFOQUE DE AUDITORÍA DE INFORMACIÓN CONTABLE SOCIAL**

Habiendo definido previamente tanto el contenido como la importancia del concepto de Información Contable Social, aparece como un objetivo necesario dotarla de una alta dosis de credibilidad. Ello sólo puede ser obtenido si la información en cuestión es sometida a un proceso que permita medir, evaluar y corregir el impacto social en función del cumplimiento de metas cuantitativas y cualitativas que se han trazado las entidades emisoras de los informes.

Ese proceso de examinar con el objeto de medir y evaluar se asocia inmediatamente al concepto de auditoría.

Para desarrollar este concepto, si bien, por simple deformación profesional, es razonable moverse dentro del marco conceptual y normativo de la auditoría externa de información financiera (en general IFAC y las Normas Internacionales de Auditoría y en particular la Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar – NITA 3000), se intentará recurrir a normas y conceptos más específicos y asociados a la temática en estudio. Es así, que se involucra en este proceso de examen de confiabilidad de la información contable social a la normativa AA 1000 y sus “Guidance Notes” y la guía G3 de la Global Reporting Initiative.

También ceñidos en parte al proceso de auditoría externa, se busca cubrir los distintos aspectos relativos al mismo, ocupándonos del objeto del trabajo, su objetivo, los destinatarios del informe, el marco normativo, los requisitos o calificación del auditor, el alcance del trabajo y la estructura y contenido del informe respectivo. En la terminología más aceptada se le identifica como informe de validación.

#### **▪ Objeto de análisis**

El objeto del compromiso es la propia información contable social, entendiendo por tal aquella emanada del sistema contable y extra-contable que aporta datos sobre el flujo de carácter financiero entre la entidad y la comunidad, así como sobre ciertos indicadores de desempeño.

Es razonable reconocer, en este proceso, que el concepto puede ser excesivamente amplio y en algunos casos trascender un marco de actuación razonablemente inherente a nuestra profesión. En virtud de lo indicado, a los efectos del presente trabajo, se prescindirá del análisis de información vinculada con aspectos cualitativos de calificación del desempeño. No se pretende, con este enfoque, restarle importancia a los factores mencionados que pudieran abarcar condiciones laborales, ambientales, sociales, sino que se apunta, principalmente, a aspectos cuantitativos por las razones expuestas.

#### **▪ Objetivos del examen**

Los objetivos del examen, al tratarse de una temática relativamente reciente, pueden aparecer un tanto difusos. Sin embargo, a través de una revisión somera del material ya citado, pueden definirse algunos de éstos, en consonancia con el objeto definido. En función de ello, el auditor pretenderá verificar que la información contable social presenta, en una lista que no es de carácter taxativo, las siguientes cualidades:

- Proporciona una visión verdadera y razonable del desempeño de la entidad en el área social.
- Ha sido preparada de acuerdo a un marco de información adecuado (AA1000, GRI, etc.) y ello sustenta razonablemente las conclusiones.

- Permite evaluar adecuadamente el proceso, actividades y resultados de la organización, así como debilidades significativas de los mismos.
- Cumple con el principio de materialidad, en la medida que afectan asuntos principales en la organización y en el relacionamiento con sus grupos de interés, trata de valores de tipo estratégico, que pueden revestir carácter crítico o apuntalar el éxito.
- Cumple asimismo con la exhaustividad; no debe omitir datos relevantes para la valoración del desempeño ambiental, social o económico, ni dejar de considerar el impacto sobre aquellas entidades controlantes o controladas de la organización.
- La presentación guarda equilibrio, pues debe incluir resultados favorables y desfavorables, atendiendo siempre a su materialidad.
- Asimismo cumple con la comparabilidad, desde el punto de vista interno, atendiendo al desempeño de diferentes sectores de la organización y externo, en relación a otras organizaciones, o por período, analizando la evolución de la entidad, todo lo cual supone además la existencia de estándares o índices de referencia.

Los objetivos identificados, como fue dicho, si bien no abarcan de manera taxativa la totalidad, permiten de alguna forma calificar adecuadamente la información a presentar, así como sus sistemas y procesos en relación al medio social.

- **Destinatarios del informe**

Corresponde ocuparse de los destinatarios del examen y efectuar alguna precisión. Se interpreta que debe diferenciarse el concepto de destinatario del informe de validación, de aquellos grupos de interés (stakeholders) que pudieran tener un interés legítimo en su utilización.

A nuestro criterio destinatario del informe será la administración, dirección o gerencia de la entidad cuya información es examinada, en la medida que sólo ella puede contratar un trabajo de esta naturaleza.

Sin embargo, mucho más variada es la lista de usuarios de la información. Se puede citar, también en un detalle simplemente enumerativo:

- Consumidores de los productos o servicios, elaborados o prestados por la entidad.
- Inversores, entendiéndose por tales a socios, accionistas o simplemente financiadores.
- Empleados, cualquiera sea su denominación, jerarquía o naturaleza de la labor desempeñada.
- Gobierno o Estado, en tanto institución fiscalizadora, recaudadora, consumidora o proveedora.
- Organizaciones comunitarias con intereses sociales, políticos o económicos (agrupaciones de vecinos, empresas de transporte o limpieza zonal, etc.).

- **Marco normativo**

Se procura en este punto definir para el proceso de verificación de la información un marco normativo apropiado.

Hasta el presente, ha sido de aceptación bastante generalizada el encuadre de los procesos de examen de la información en cuestión dentro de los lineamientos dados por la normativa AA1000. Ésta define la validación como “un método de evaluación que usa un conjunto específico de principios y estándares para evaluar la calidad del informe de una organización y los principales sistemas, procesos y competencias que

sustentan sus resultados. El procedimiento incluye, también, la comunicación de sus resultados con el fin de generar credibilidad en sus usuarios”.

El propósito manifiesto de la norma ha sido dotar de calificación adecuada y credibilidad al informe de sustentabilidad de una organización y sus principales procesos. Para ello se apoya en cuatro principios:

- Relevancia: refiere a la opinión de un tercero acerca de si la organización informante ha incluido en sus informaciones los elementos requeridos por las partes interesadas acerca de sus resultados sustentables en relación a la toma de decisiones por parte de la entidad emisora.
- Exhaustividad: apunta a evaluar si la organización ha identificado y comprendido los aspectos relevantes de su desempeño sustentable.
- Responsabilidad: el evaluador deberá opinar en relación a si la organización informante ha dado respuesta a las preocupaciones de los destinatarios del informe.
- Compatibilidad: con las Sustainability Reporting Guidelines de la Global Reporting Initiative (GRI).

Con independencia de lo referido, el involucramiento de la profesión contable en el proceso de verificación de la información contable social debe basarse en el marco otorgado por IFAC a través de la Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar 3000 – Trabajos para Atestiguar distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica, cuyo propósito “... es establecer principios básicos y procedimientos esenciales ..... para el desempeño de trabajos para atestiguar que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica . . .”

La elección del marco normativo de IFAC supone no sólo la utilización de la norma citada sino la aplicación de otros aspectos pertenecientes al mismo marco, que fundamentan y complementan un adecuado enfoque de auditoría. Al respecto, se citan algunos de ellos:

- El cumplimiento con los requisitos emanados del Código de Ética de IFAC para Contadores Públicos, con especial acento en la identificación de las amenazas a la independencia y la aplicación de las salvaguardas pertinentes.
- La implementación de un control de calidad, tanto a nivel del profesional individual o firma profesional como del compromiso específico, con base en la Norma Internacional para Control de Calidad (ISQC 1).
- La obtención de un adecuado conocimiento de la entidad y su entorno (NIA 315), que permita “planear el trabajo de una manera efectiva”, atendiendo aspectos relevantes como los términos del trabajo (NIA 210), características del asunto principal, fuentes de evidencias, potenciales usuarios y sus necesidades específicas, requisitos de personal y la eventual participación de expertos (NIA 620).
- La consideración especial, por la temática en cuestión, de la NIA 250 – Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría.

#### ▪ **Calificación y/o requisitos del auditor**

El Marco de Referencia (IFAC) de Trabajos para Atestiguar indica que: “... un Contador Público acepta un trabajo para atestiguar sólo cuando el conocimiento preliminar ... de las circunstancias del trabajo indican que ... se satisfarán requisitos éticos relevantes, como independencia y competencia profesional”.

La independencia corresponde analizarla en los términos que define la normativa de IFAC, tal como fue mencionado en los párrafos referidos al marco normativo, debiendo identificar las amenazas, evaluar su importancia y verificar la posibilidad de aplicación de salvaguardas.

Corresponde precisar la eventualidad de profesionales que puedan asumir diferentes compromisos en la materia y no mantengan una posición de independencia en relación a la entidad, en cuyo caso la situación y la naturaleza de la relación deben ser convenientemente revelados en el informe para atestiguar.

En cuanto a la competencia profesional, la calificación específica aparece como una exigencia apropiada a las circunstancias, poseer conocimientos demostrados en la materia que es objeto de verificación así como en prácticas de verificación, asumiendo siempre una posición objetiva e imparcial, todo lo cual constituirá a su vez requisito de aceptación y continuidad del compromiso.

La norma AA1000, en relación a requisitos de éticos o de carácter general, no presenta demasiadas diferencias con la norma de IFAC. Sin embargo aparece como bastante más específica cuando refiere a competencias individuales y organizacionales del "experto en validación".

A nivel de las primeras de esas competencias, destaca:

- Habilidad para manejar datos cuantitativos y conocimiento de aspectos específicos y su impacto (por ejemplo en áreas comunitarias).
- Experiencia en validación social, ética, ambiental, económica y financiera.

En materia organizacional, las competencias deberían cubrir:

- Supervisión con altos estándares, sin compromisos que la debiliten.
- Comprensión de los aspectos legales del proceso.
- Adecuada infraestructura para garantizar el proceso de validación y la seguridad de largo plazo de las evidencias obtenidas.

Sin desmerecer la importancia de las competencias referidas por la norma AA1000, se entiende necesario reiterar que el presente trabajo apunta, básicamente, al proceso de verificación de información contable social, con énfasis en la información de carácter cuantitativo.

#### ▪ **Alcance del trabajo**

El alcance del trabajo será el resultado de un análisis detallado de la información a revisar, la complejidad de los sistemas inherentes a su elaboración y, como resultado de éstos, el enfoque a aplicar en consonancia con el proceso de obtención de evidencias que fundamenten la información en cuestión.

Sobre ello, la AA1000 indica que deberían contener estas evidencias:

- Información cuantitativa acerca de sus resultados históricos y los sistemas que hacen posible su producción.
- Información cualitativa acerca de sus resultados históricos, tales como los puntos de vista de las partes interesadas.
- Información cualitativa y cuantitativa relevante para evaluar la factibilidad de los objetivos y otros compromisos establecidos por la organización.

En esa línea de análisis la norma de IFAC, aunque con carácter general, entrega pautas de aquellos elementos que el auditor debe considerar:

- Evaluar niveles cuantitativos de importancia relativa y factores cualitativos de importancia relativa.
- Desarrollar expectativas de uso cuando desempeña procedimientos analíticos.
- Diseñar procedimientos analíticos de compilación de evidencias para reducir el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel apropiado.
- Evaluar evidencia, incluyendo lo razonable de las representaciones orales y por escrito de la parte responsable.

▪ **Estructura y contenido del informe de auditoría de información contable social**

Los dos marcos normativos referidos en este capítulo, presentan de alguna manera, referencias distintas con relación al contenido y estructura del informe o declaración de validación (AA1000) o informe para atestiguar (NITA 3000).

Ello puede parecer obvio desde el momento que ambas referencias son de naturaleza distinta y su propósito tampoco es coincidente. En ese sentido, la norma AA1000 se presenta como un marco de referencia creado específicamente para la evaluación de la información social, haciendo referencia a afirmaciones relativas al uso de la norma, descripción del trabajo realizado, conclusiones respecto a la información y comentarios que pudieran derivarse.

El informe para atestiguar (NITA 3000) tiene en cambio, visiblemente, un sesgo derivado del marco estructurado sobre una base de análisis de información económico-financiera. Sin perjuicio de ello, aporta algunas referencias relevantes, sobre todo teniendo en cuenta que el trabajo está dirigido al análisis y evaluación de información básicamente de carácter cuantitativo.

#### **4. LOS DESAFÍOS PARA LA PROFESIÓN CONTABLE**

**i) ¿Es posible definir información contable social básica a ser presentada por las organizaciones en forma sistemática?**

La consideración de los marcos de referencia actualmente existentes y de las experiencias prácticas a nivel internacional respecto a información contable social permiten constatar que existen modalidades diversas de enfoque de este tipo de presentación.

Las organizaciones que proveen algún tipo de información de este carácter incluyen como parte de ella datos objetivos y elementos de juicio subjetivos así como información cuantitativa y cualitativa o combinaciones de ellas.

Los aspectos cubiertos por la referida información varían según los emisores al igual que el grado de exposición ofrecido.

Algunos investigadores y/o colegas sostienen que este tipo de información debería acompañar a los estados contables tradicionales, como información complementaria o en otro tipo de variantes. Otros se inclinan por la presentación de información independiente y por separado.

Un primer desafío consiste en evaluar la posibilidad de establecer un planteo uniforme de información a ser suministrada, así como sus características y su periodicidad.

**ii) ¿Corresponde definir un conjunto de pautas de aceptación generalizada en cuanto a las bases para la preparación de la información contable social básica?**

Una vez definido el formato de la información a proporcionar, inmediatamente surge la necesidad de establecer un conjunto de normas básicas para la preparación de la información, que permita garantizar su adecuación, su integridad y su comparabilidad, entre otras características.

Cuando se habla de información contable de uso público, de cualquier tipo que sea, la existencia de un marco de referencia confiable es un punto crítico para garantizar un nivel de uniformidad y de credibilidad mínimo para los usuarios.

El segundo desafío se relaciona con la inquietud de definir “normas contables adecuadas de información contable social” aceptadas por emisores, usuarios y profesionales certificadores de su credibilidad.

**iii) ¿Es razonable requerir información contable social a todas las organizaciones, cualesquiera sean sus características?**

A nivel internacional y, en particular, en algunos de nuestros medios profesionales y empresariales está a estudio la procedencia de definir distintos niveles de exigencias de información contable tradicional según el tamaño de las organizaciones o su característica de operar en mercados bursátiles o distinciones similares.

Con mayor razón esa reflexión merece análisis si hablamos de la información contable social que, por el momento al menos, dista bastante de tener una difusión importante a nivel de nuestros países, si bien ha habido avances en tal sentido.

El tercer desafío implica definir el grado de generalidad de la conveniencia o de la exigencia de presentación de información contable social por parte de las organizaciones o la eventual definición de distintos criterios según las circunstancias.

**iv) ¿Cuál es la participación esperada de la profesión contable en la generación de la información contable social básica?**

La información actualmente difundida por las organizaciones que han encarado la presentación de información social a nivel internacional así como las experiencias en nuestros países es de diferente tipo, incluyendo en muchos casos datos, descripciones, índices y similares que trascienden la temática contable.

El cuarto desafío supone precisar el alcance de la participación de los Contadores Públicos en este proceso y clarificar las distintas funciones factibles de llevar a cabo.

**v) ¿Es factible que los Contadores Públicos efectúen trabajos profesionales a los efectos de otorgar credibilidad a la información contable social básica?**

Centrados en información contable social, generada por procesos administrativo-contables diseñados a tales fines y concretada en informes de uso interno y externo, nuestra profesión tiene la oportunidad y el deber de encarar ese posible objeto de auditoría como parte de sus responsabilidades con la sociedad y con las organizaciones que la integran.

En la medida en la cual los cuatro desafíos mencionados previamente estén resueltos, es más probable contemplar una respuesta afirmativa a este planteo.

El quinto desafío se vincula con proponer un marco de referencia básico apropiado para concretar este tipo de actuación dentro del ejercicio profesional.

**vi) ¿Qué normas profesionales se requerirían a efectos de poder concretar una auditoría de información contable social básica?**

Las normas de auditoría generalmente aceptadas referidas a estados contables pautan la forma en la cual los Contadores Públicos deben efectuar su trabajo profesional. Algún conjunto mínimo de pautas de similar intención tendrían sentido al hablar de información contable social.

Es impensable la idea de asumir responsabilidad profesional por la credibilidad de información contable social sin la existencia de un “protocolo” de actuación a tales fines.

El sexto desafío requiere reflexionar sobre el contenido básico imprescindible de esas pautas.

**vii) ¿Hay aspectos del proceso de auditoría tradicional habitual que serían aplicables cuando se trate de información contable social básica?**

En la realidad actual de la profesión se aceptan etapas o actividades en el proceso de auditoría de información contable que, quizás con algunos matices, aplican todos los Contadores Públicos en el ejercicio de su función dictaminante o de aportación de algún nivel de garantía a los datos presentados por las organizaciones.

En primera instancia es razonable suponer la posible existencia de algún paralelismo o analogía entre esas etapas o actividades y las requeridas en el caso de un potencial trabajo profesional de auditoría de información contable social (i.e., conocimiento de la actividad de la empresa, planificación, obtención de evidencia, etc.).

El séptimo desafío aconseja definir cuáles tareas desarrolladas en la auditoría tradicional deben ser contempladas en esta nueva modalidad de ejercicio profesional.

**viii) ¿Es viable establecer un tipo único de informe profesional a ser emitido como resultado del trabajo de auditoría de información contable social básica?**

Un aspecto vital de cualquier trabajo profesional tendiente a otorgar credibilidad adicional a información contable – en este caso social – está relacionado con la comunicación de las conclusiones, a través de algún tipo de informe escrito.

En la práctica actual y considerando los “proveedores de garantía” sobre información contable social, es dable apreciar distintos enfoques en cuanto a los informes emitidos.

Específicamente, los Contadores Públicos tenemos la posibilidad de considerar para este tipo de compromiso las pautas asimilables existentes establecidas por la profesión a nivel internacional.

El octavo desafío tiene que ver con la evaluación del contenido mínimo aconsejable para los informes profesionales de forma que el aporte a la credibilidad de la información sea realmente útil para los usuarios.

**ix) ¿Es responsabilidad de la profesión contable la difusión y generación de consensos tendientes a la aplicación práctica de información contable social básica?**

Existen diversos actores vinculados a la necesaria dedicación de esfuerzos tendientes a evaluar y posteriormente definir la procedencia de presentación de información contable social de forma más generalizada, entre los que obviamente se cuentan las organizaciones emisoras, los usuarios interesados, los organismos de control, los distintos actores del mercado y de la sociedad, los profesionales y, entre ellos, los Contadores Públicos.

El noveno desafío para la profesión contable se asocia con definir su justa y necesaria contribución a la evaluación de esta temática y a la concreción de progresos conceptuales y prácticos que estén en consonancia con los tiempos que corren y con la importancia de la sustentabilidad a nivel empresarial y de la sociedad en general.

**x) ¿Es necesario contemplar la temática de la información contable social básica y su auditoría en los planes de estudios de grado de los Contadores Públicos y en los programas de educación continuada posteriores?**

Para que la profesión contable pueda realizar aportes de interés hacia el futuro en materia de información contable social, se requiere la evaluación de la necesidad y del grado de inclusión de la temática en los planes de estudios de las carreras de grado y en la formación posterior – educación continuada – de los egresados.

El décimo desafío implica considerar qué, cuándo y cómo incorporar esta problemática en la formación universitaria y profesional.

## **5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Como resultado del análisis planteado y de la evaluación realizada de los distintos aspectos vinculados con la temática, se concluye que:

i) La temática de **la contabilidad social a nivel de las organizaciones debe ser contemplada** de alguna manera teniendo en cuenta que representa una necesidad de la sociedad en su conjunto.

**Considerando las particulares características de la situación uruguaya, se entiende apropiado encarar una primera etapa con un enfoque simplificado y básico, haciendo hincapié en los datos cuantificables, aunque pudieran implicar estimaciones o rangos de valores.**

Deberían ser aceptables opciones de presentación de la información contable social, ya sea en notas a los estados contables patrimoniales o como anexos a ellos y la periodicidad sería preferentemente anual.

Los requerimientos de preparación y presentación de información tendrían carácter general, aunque sería conveniente fijar distintos niveles de detalle y de exposición según el tamaño de las organizaciones.

Las pautas básicas respecto al contenido de la información tendrían que ser consensuadas entre las distintas partes interesadas, en la medida de lo posible, siendo importante el papel que la profesión asuma en tal sentido.

ii) Precisamente, a los Contadores Públicos nos corresponde centrar nuestro esfuerzo en contribuir a la definición, a la posterior difusión y al ulterior perfeccionamiento de la información social que tiene carácter contable. El otro tipo de elementos que pueden formar hoy parte de las presentaciones disponibles excedería el área de nuestra competencia.

Se requiere definir y clarificar los distintos roles de la profesión en la implementación de procesos internos para la generación de información contable social y en el armado y en la preparación de informes de uso interno y externo para su posterior presentación formal.

iii) Sin duda que los Contadores Públicos debemos involucrarnos también en la realización de trabajos profesionales que contribuyan a otorgar credibilidad a la información contable social.

En el contexto actual de la temática, la referencia de la NITA 3000 surge como el marco de referencia más idóneo disponible para encarar actuaciones profesionales con ese objetivo.

Sin perjuicio de ello, en la medida en la cual se concreten avances en la generalización de información contable social se hará imprescindible desarrollar alguna normativa específica asociada a su auditoría (quizás tomando en cuenta ejemplos previos referidos por ejemplo al impacto de los asuntos ambientales en la auditoría).

iv) Las normas profesionales seguramente deberán contemplar pautas respecto al profesional que lleve a cabo tareas de auditoría, a la ejecución del trabajo propiamente dicho y a la difusión de las conclusiones a través de informes.

Entre los aspectos en cuestión seguramente será necesario incluir temas tales como la competencia e idoneidad del Contador Público y su independencia o imparcialidad.

Se requerirá definir procedimientos mínimos de auditoría a llevar cabo, para asegurar la confiabilidad del trabajo profesional a desarrollar.

Se precisará establecer criterios respecto a lo que se debe informar, con qué alcance, de qué manera, a efectos de otorgar la credibilidad deseada.

v) Con referencia al alcance del trabajo y sin la pretensión de incorporar una lista acabada de procedimientos, puede ser útil enumerar un detalle mínimo de aquéllos de carácter imprescindible en el proceso de revisión de la información. En tal sentido, se sugieren:

1. Entrevistas con la dirección y equipos gerenciales de la entidad y lectura de actas y agendas de trabajo.
2. Entrevistas con cuerpos representativos de las partes interesadas a nivel interno y externo (stakeholders).
3. Revisión y análisis de políticas en materia de cumplimiento y desempeño social de la entidad.
4. Revisión y análisis de disposiciones legales y reglamentarias que le sean de aplicación.
5. Obtención y revisión de reportes sociales anteriores.
6. Obtención y revisión de informes que contengan información de contenido social.

7. Validación de los datos de carácter cuantitativo contenidos en el informe (procedimientos sustantivos analíticos y de detalle).

vi) Con referencia al informe donde el profesional expresa sus conclusiones, se considera apropiado presentar un detalle del contenido y estructura mínimo:

1. Título (informe para atestiguar sobre información contable social o referencia a ello)
2. Destinatario(s) del informe de validación.
3. Identificación de la información bajo análisis, con referencia a la titularidad de la misma, el período de reporte, su marco de preparación, criterios y supuestos utilizados y la responsabilidad por su presentación
4. Referencia al marco normativo utilizado por el validador (auditor), con indicación del alcance del trabajo y los criterios de medición para su evaluación.
5. Conclusiones respecto a si el informe provee los aspectos relevantes del desempeño de la organización y si ésta ha puesto en marcha un proceso efectivo respecto a la identificación y comprensión de actividades y sus resultados y si presenta utilidad respecto a las partes interesadas (conclusiones sobre exhaustividad y utilidad).
6. Salvedades u observaciones, si las conclusiones no fueran de carácter absolutamente confirmatorio.
7. Comentarios respecto a progresos y/o recomendaciones respecto de la entidad.
8. Declaración de independencia del experto en validación o descripción de la situación que la compromete y su naturaleza.
9. Referencias al trabajo de otros expertos o uso de información de terceros, si correspondiese.
10. Limitaciones en el uso de la información, si correspondiese
11. Fecha y firma

vii) Si bien los Contadores Públicos no son ni serán los únicos protagonistas a futuro de la información contable social y de su auditoría, la profesión debe arrogarse un rol significativo, como uno de los actores relevantes del proceso.

viii) A nivel académico, es imprescindible incorporar a los cursos de grado esta temática dentro de las materias de la carrera, así como incluir cursos de actualización y de capacitación a nivel de educación continuada de egresados.

Como cierre de los planteos expuestos: sin duda que existe un esfuerzo a realizar y un camino por recorrer por parte de la profesión contable a efectos de profundizar en los distintos aspectos de la temática de la información contable social y del rol de los Contadores Públicos en tal sentido. Confiamos en que estas ideas puedan ser una modesta contribución en el proceso para alcanzar ese objetivo, en particular en el contexto de la realidad uruguaya.

## **Referencias bibliográficas:**

- Assurance Standard AA1000 – Accountability - Institute of Social and Ethical Accountability – [www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk) - 2006
- Balance Social – Manual para la preparación e implementación del balance social en el Uruguay – DERES – Desarrollo de la Responsabilidad Social
- Corporate Social Responsibility – CRS Europe - [www.csreurope.org](http://www.csreurope.org)
- FEE Call for Action: Assurance for Sustainability – Fédération des Experts Comptables Européens – Junio 2004
- Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social – Universidad de Buenos Aires – Facultad de Ciencias Económicas – 27 y 28 de agosto de 2008.
- Global Responsibility Initiative – Sustainability Reporting Guidelines (GRI) – Octubre 2006
- Guía de Elaboración del Balance Social - Instituto Ethos de Empresas y Responsabilidad social - Brasil - [www.ethos.org.br](http://www.ethos.org.br)
- Going Concern? A Sustainability Agenda for Action – Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) – [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com)
- Industry as a Partner for Sustainable Development – Accounting - Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) – [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com) – 2002
- Normas Internacionales de Auditoría – Pronunciamientos técnicos – IFAC – Edición 2007 IMCP
- Instituto Brasileño de Análisis Social y Económico – IBASE - [www.ibase.br](http://www.ibase.br)
- Responsabilidad Social Empresarial - Acción Empresarial Chile - [www.accionrse.cl](http://www.accionrse.cl)
- Responsabilidad Social Empresaria – Instituto para el Desarrollo Empresarial de Argentina – IDEA - [www.ideared.org](http://www.ideared.org)
- Trabajos presentados a las Segundas Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad – Asunción – Paraguay – 2007
- User Note on the Application of the Principles of Materiality, Completeness, and Responsiveness as they Relate to the AA1000 Assurance Standard - Accountability - Institute of Social and Ethical Accountability – [www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk) – 2007