



Instituto de Investigaciones y Estudios Contables  
Facultad de Ciencias Económicas  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

***23º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios  
del Área Contable***

***13º Simposio Regional de Investigación Contable  
La Plata, 14 y 15 de Diciembre de 2017***

**Tema 4: Especialidad, Rama o Segmento contable social y ambiental**

**Investigación Empírica sobre Informes de Aseguramiento, Auditoría y  
Verificación Externos incluidos en los Balances Sociales**

**Norma B. Geba**

**Marcela C. Bifaretti**

**María L. Catani**

**Mónica P. Sebastián**

**Inés Roellig**

**Con la colaboración de Guadalupe Giusio**

**Instituto de Investigaciones y Estudios Contables  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional de La Plata  
La Plata, Diciembre de 2017**

**Palabras Clave:** Disciplina Contable – Especialidad Socio-ambiental – Balance Social – Informes de Verificación Externa.

## RESUMEN

En Septiembre de 2015 se aprueban los 17 Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS) por Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas. Los ODS se componen de 169 metas y pretenden retomar a los Objetivos de Desarrollo del Milenio, haciendo realidad los derechos humanos, la igualdad entre los géneros y empoderar a las mujeres y niñas. Con respecto a información, en el objetivo 12, en la meta 6 se incluye alentar a las empresas, especialmente a las grandes empresas y las transnacionales a adoptar prácticas sostenibles e incorporar información sobre la sostenibilidad en sus informes. Si bien para la aplicación y gestión de los objetivos y sus metas es necesario contar con información, interpretamos que dicha información debe reunir requisitos de calidad para lo cual la evaluación independiente realizada por expertos se torna imprescindible. Contribuye con dicha evaluación independiente, de la información contenida en los informes, que los entes cuenten con un sistema de control interno adecuado.

En un documento publicado por la Global Reporting Initiative (GRI), el Pacto Global de las Naciones Unidas y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) se brinda una orientación general para guiar a las empresas para alinear sus estrategias y medir y gestionar su contribución a los ODS. Se considera como fundamental desarrollar estándares y regulaciones para una mejor práctica de divulgación y comprender el papel que los datos e información no financieros tienen en el éxito duradero. Se expresa que las empresas pueden optar por usar formatos de reporte y comunicaciones existentes, o preparar un informe o comunicación independiente de manera más concisa, pero es importante utilizar estándares internacionalmente reconocidos para elaborar los reportes de sostenibilidad, tales como los estándares exhaustivos de GRI. Se reconoce que GRI define entre los principios para elaborar informes de sostenibilidad a la claridad y fiabilidad y que las empresas, como una forma de aumentar la credibilidad y la calidad de sus informes, pueden utilizar la verificación externa independiente y competente.

Distintas disciplinas científicas permiten brindar conocimientos económicos, sociales y ambientales de las organizaciones económicas, entre ellas la contabilidad. En distintos trabajos realizados por el equipo de investigación, se ha observado que desde la contabilidad, como disciplina científica, por medio de la especialidad económico-financiera y socio-ambiental, es posible contribuir para que las organizaciones económicas, y con ello la sociedad en su conjunto, obtengan y brinden información económica, social y ambiental de manera metódica y sistemática, mayormente cuantificada y evaluable.

En Argentina, la Resolución Técnica N° 44 Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 - Balance Social (FACPCE, CENCYA, 2016), permite considerar dentro del Balance Social a las Memorias de GRI más recientes y la Resolución Técnica N° 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados (FACPCE, 2013), expresa en sus Considerandos que entre la bibliografía profesional las Normas Internacionales inspiran la redacción de la norma, mencionándose la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 y la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800, Consideraciones Especiales. Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, entre otras.

De lo expresado precedentemente, se interpreta como necesario para el avance y aporte del conocimiento contable conocer si, en la realidad concreta, las organizaciones económicas que emiten información económica, social y ambiental adjuntan un informe de auditoría, aseguramiento o

verificación sobre la misma y cuáles son sus ítems componentes, así como el número de memoria o informe de sostenibilidad más reciente.

Es el objetivo general contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable. Constituye el objetivo específico aportar aspectos de la realidad concreta para el subproceso de evaluación contable, mayormente referido a los contenidos y tipos de informes (Aseguramiento, Auditoría, Verificación Externos, otros), según surge de los informes anexados en las memorias, reportes o informes de sostenibilidad analizados.

Se realiza una investigación empírica considerando la emisión de informes o reportes de sostenibilidad, balances sociales o memorias de sostenibilidad, o sustentabilidad, más actuales, por medio de una búsqueda en la Web. Se seleccionan los informes más recientes, se analizan características identitarias de las organizaciones económicas, opción y tipo de informes de Aseguramiento, de Auditoría o Verificación que se adjuntan, así como sus ítems componentes. Se elaboran grillas de recolección y análisis de datos, se obtienen resultados y, con el marco teórico considerado, se infieren conclusiones.

Entre los resultados se observan sesenta y tres (63) organizaciones económicas localizadas en once (11) países: 14 organizaciones económicas argentinas (22%), 6 chilenas (10%), 14 colombianas (22%), 2 ecuatorianas (3%), 2 estadounidenses (3%), 17 españolas (27%), 1 japonesa (1,6%), 1 hondureña (1,6%), 3 mexicanas (5%), 2 peruanas (3%) y 1 salvadoreña (1,6%). Según las actividades económicas principales consideradas, se clasifican en: 3 agropecuarias (5%), 25 industria y minería (39,7%), 30 servicios (47,6%), 3 construcción (5%) y 2 en otras actividades anteriormente mencionadas (3%). Según la propiedad del patrimonio de la organización económica se detectan: 6 públicas (10%), 17 privadas sin ánimo de lucro (27%), 36 privadas con ánimo de lucro (57%) y 4 mixtas (6%). Se ven informes económico-socio-ambientales bajo distintas denominaciones.

De la investigación empírica realizada es posible concluir que las organizaciones económicas que componen la muestra emiten información económica-social-ambiental mayormente por medio de un modelo GRI, si bien utilizan distintas denominaciones para los informes. El 85% de los informes que utilizan algún modelo GRI abarca a 2016.

En cuanto a los contenidos y tipos de informes de verificación, auditoría o aseguramiento, poco más del 40% se encuentra anexado en las memorias, reportes o informes de sostenibilidad analizados. Sobre dichos informes puede inferirse que en la realidad concreta hay heterogeneidad tanto en la actividad realizada, o su denominación (Aseguramiento, Auditoría, Verificación), como en la denominación de los ítems componentes de los informes, si bien suele haber coincidencias en las consideraciones incluidas.

Surge la necesidad de realizar propuestas que, desde la disciplina contable, permitan homogeneizar los contenidos de los informes de verificación, auditoría y aseguramiento, para lo cual se pretende profundizar el análisis de los contenidos de los informes mencionados.

## I. INTRODUCCION

Los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS) han sido aprobados en Septiembre de 2015 por Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas. Son 17 los Objetivos de Desarrollo Sostenible, se componen de 169 metas y pretenden retomar a los Objetivos de Desarrollo del Milenio, haciendo realidad los derechos humanos, la igualdad entre los géneros y empoderar a las mujeres y niñas. Dichos Objetivos y metas “son de carácter integrado e indivisible y conjugan las tres dimensiones del desarrollo sostenible: económica, social y ambiental.” (ONU, 2015, p. 1).

Con respecto a información, en el objetivo 12, la meta 6 expresa: “Alentar a las empresas, en especial las grandes empresas y las empresas transnacionales, a que adopten prácticas sostenibles e incorporen información sobre la sostenibilidad en su ciclo de presentación de informes.” (p. 26). Si bien para la aplicación y gestión de los objetivos y sus metas es necesario contar con información, interpretamos que dicha información debe reunir requisitos de calidad para lo cual la evaluación independiente realizada por expertos se torna imprescindible. Contribuye con dicha evaluación independiente, de la información contenida en los informes, que los entes cuenten con un sistema de control interno adecuado.

En un documento publicado por la Global Reporting Initiative (GRI), el Pacto Global de las Naciones Unidas y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) se brinda una orientación general, y tiene por objetivo “guiar a las empresas sobre cómo pueden alinear sus estrategias y medir y gestionar su contribución a los ODS.” (p. 5). Se presentan “cinco pasos que ayudan a las empresas a maximizar su contribución a los ODS”: 1) Entender los ODS; 2) Definir las prioridades; 3) Establecer objetivos; 4) Integrar la sostenibilidad dentro de la actividad; y 5) Reportar y comunicar. “Los ODS permiten a las empresas reportar información sobre el desempeño del desarrollo sostenible a través de indicadores comunes y un conjunto de prioridades compartidas. El SDG Compass motiva a las empresas a incorporar los ODS dentro su comunicación y reporte a partes interesadas.” (p. 5).

Respecto al paso 5) “Reportando y Comunicando”, también se expresa que ha aumentado la divulgación corporativa sobre la sostenibilidad, siendo importante reportar y comunicar el progreso de los ODS de manera continua “**para comprender y satisfacer las necesidades de sus partes interesadas.**” (p. 25). Se aclara que existen “**en el mundo por lo menos 180 políticas e iniciativas nacionales sobre el proceso de reporte de sostenibilidad, y aproximadamente dos tercios de ellas son obligatorias.**” Se interpreta que es una necesidad el desarrollo de sistemas que integren la gestión de temas de desarrollo sostenible en la toma de decisiones cotidianas de las empresas “**en la transición hacia un proceso de reporte más significativo y eficaz.**” (p. 26). Se considera como fundamental desarrollar estándares y regulaciones para avanzar “hacia una mejor práctica de divulgación, así como la comprensión del papel que los datos e información no financieros juegan en el éxito continuo.” (p. 26).

Se manifiesta que la “revolución de datos para el desarrollo sostenible, se beneficiará de los cambios en la forma en que el sector privado produce datos sobre su desempeño en desarrollo sostenible. Esto requerirá datos más accesibles, comparables, disponibles en tiempo real y basados en estándares ampliamente reconocidos.” (p. 26). Aunque se expresa que las empresas pueden optar por usar formatos de reporte y comunicaciones existentes, o preparar un informe o comunicación independiente de manera más concisa, es “**importante que las empresas utilicen los estándares internacionalmente reconocidos para sus procesos de elaboración de reportes de sostenibilidad, tales como los estándares exhaustivos ofrecidos por GRI y/o mecanismos de información a nivel de aspecto como los del CDP y otros**” (p. 27). Se reconoce que GRI define entre los principios para elaborar informes de sostenibilidad a la claridad y fiabilidad y que las empresas pueden utilizar “la

verificación externa competente e independiente como una forma de aumentar la credibilidad y la calidad de sus informes.” (p. 27).

En los Estándares GRI (2016), se consideran como *Principios relativos a la calidad del informe*: Precisión, Equilibrio, Claridad, Comparabilidad, Fiabilidad y Puntualidad. Sobre Fiabilidad expresa: “La organización informante debe reunir, registrar, recopilar, analizar y comunicar la información y procesos utilizados para la preparación del informe, de modo que puedan ser objeto de revisión y que establezcan la calidad y la materialidad de la información.” (p. 15). En cuanto a las memorias GRI y los ODS, en una publicación reciente, considerada como un producto clave entre GRI y el Pacto Mundial de la ONU, con el apoyo de PwC, “se observan contenidos de los Estándares GRI para 51 metas, si se adiciona G4 EN 31”. (Geba y Giusio, 2017, p. 23).

Las guías GRI presentan una trayectoria de más de diez años. Según la presentación Oficial de los Estándares GRI en Buenos Aires, Argentina, GRI se funda en Boston en 1997, en el año 2000 emite la primera guía (G1), en 2002 la guía G2, en 2006 brinda G3, en 2011 G3.1, y en 2013 G4. Además, en 2015 se perfeccionan o precisan algunas expresiones contenidas en G4 y en 2016 presenta los Estándares GRI. En mayo de 2017 transmite la versión en español de dichos Estándares. En la actualidad se están actualizando algunos Estándares temáticos.

Distintas disciplinas científicas permiten brindar conocimientos económicos, sociales y ambientales de las organizaciones económicas, entre ellas la contabilidad. En distintos trabajos realizados por el equipo de investigación<sup>1</sup>, se ha observado que desde la contabilidad, como disciplina científica, por medio de la especialidad económico-financiera y la especialidad socio-ambiental, es posible contribuir para que las organizaciones económicas, y con ello la sociedad en su conjunto, obtengan y brinden información económica, social y ambiental de manera metódica y sistemática, mayormente cuantificada y evaluable.

En Argentina, la Resolución Técnica N° 44 *Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 - Balance Social* (FACPCE, CENCYA, 2016), permite considerar dentro del Balance Social a las Memorias de GRI más recientes y la Resolución Técnica N° 37 *Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados* (FACPCE, 2013), expresa en sus Considerandos que entre la bibliografía profesional las Normas Internacionales inspiran la redacción de la norma, mencionándose la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 y la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800, *Consideraciones Especiales. Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, entre otras.

De lo expresado precedentemente, se interpreta como necesario para el avance y aporte del conocimiento contable conocer si, en la realidad concreta, las organizaciones económicas que emiten información económica, social y ambiental adjuntan un informe de Auditoría, Aseguramiento o Verificación Externos sobre la misma y cuáles son sus ítems componentes, así como el año que abarca la Memoria, el Balance Social o el Informe de Sostenibilidad más reciente seleccionado.

---

<sup>1</sup> Desarrollos realizados en el marco de: *Análisis e Integración de los Elementos del Discurso Contable en sus Enfoques Económico- Financiero y Social* (PICT 2004, 2006-2010) y *Proyectos de Investigación I+D acreditados ante la Universidad Nacional de La Plata, Argentina*, entre otros: *Contribución de la Disciplina Contable en Pos de un Desarrollo Sustentable* (2009-2010), *Información Contable Socio-ambiental* (2011-2014) y *Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas* (2015-2018).

## II. OBJETIVOS

Es el objetivo general contribuir con el conocimiento contable para que las organizaciones económicas puedan sinergizar conocimientos socio-ambientales relevantes con la mecánica del proceso contable. Constituye el objetivo específico aportar aspectos de la realidad concreta para el subproceso de evaluación contable, mayormente referido a los contenidos y tipos de informes (Aseguramiento, Auditoría, Verificación Externos, otros), según surge de los informes anexados en las memorias, reportes o informes de sostenibilidad analizados.

## III. METODOLOGÍA

Se realiza una investigación empírica considerando la emisión de informes o reportes de sostenibilidad, balances sociales o memorias de sostenibilidad, o sustentabilidad, más actuales, por medio de una búsqueda en la Web. Se seleccionan los informes más recientes, se analizan características identitarias de las organizaciones económicas, modelo de informe y opción, cantidad de páginas y tipo de informes de Aseguramiento, de Auditoría o Verificación que se adjuntan, así como sus ítems componentes. Se elaboran grillas de recolección y análisis de datos, se obtienen resultados y, con el marco teórico desarrollado, se infieren conclusiones.

## IV. MARCO TEÓRICO

Dentro de la línea de investigación en la cual se enmarca este trabajo<sup>2</sup>, Geba y Giusio (2017) han interpretado que la “responsabilidad social, interpretada como corresponsabilidad social, se la entiende enmarcada en los objetivos del Desarrollo Sustentable, o Sostenible (ODS)... Los ODS sustituyen a los Objetivos de Desarrollo Milenio (ODM), tienen un enfoque más amplio en temas como pobreza, incorporan contenidos referidos al cambio climático y cuidado del ambiente natural, abarcan las tres dimensiones del desarrollo sostenible (la económica, la social y la ambiental) y son de aplicación universal.” (p. 3).

Se ha rescatado que la Global Reporting Initiative (GRI), United Nations Global Compact y el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD) (n. d.), brindan una guía para la acción empresarial en los ODS (SDG Compass) en la cual expresan que los ODS: “definen prioridades de desarrollo sostenible a nivel mundial y las aspiraciones para el 2030... buscan movilizar los esfuerzos a nivel global en torno a un conjunto de objetivos y metas comunes” y “hacen un llamado a la acción entre gobiernos, empresas y sociedad civil, para poner fin a la pobreza y crear una vida digna y de oportunidades para todos, dentro de los límites del planeta.” (p.4). Interpretan que a “diferencia de sus predecesores, los Objetivos de Desarrollo del Milenio, los ODS hacen un llamado explícito a todas las empresas para que apliquen su creatividad e innovación para resolver los retos del desarrollo sostenible. Los ODS han sido acordados por todos los gobiernos; sin embargo, su éxito depende en gran medida de la acción y de la colaboración de todos los actores.” (p. 4). Se les pide “a las empresas de todo el mundo, que evalúen su impacto, establezcan metas ambiciosas y comuniquen de forma transparente sus resultados.” (p. 4).

La Global Sustainability Standards Board (GSSB), a fines de 2016, publica los Estándares GRI, proponiéndose su vigencia obligatoria para los informes que se publiquen a partir del 1 de julio de 2018. “Dichos estándares se conforman por un conjunto de estándares que, con una nueva forma o estructura, incorporan los conceptos y contenidos de la Guía GRI G4 y su manual de aplicación para

---

<sup>2</sup> Proyecto I+D: Contabilidad socio-ambiental y la sustentabilidad de las organizaciones económicas (2015-2018), acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata.

elaborar memorias de sostenibilidad.” (p.4). En 2017 GRI publica la versión en español de dichos estándares. En GRI (2017) se entiende que con esta modificación se busca brindar “una estructura más flexible y preparada para el futuro, que garantice que los Estándares GRI puedan ser actualizados”, “mayor idoneidad para ser referenciados en iniciativas políticas e impulsar una presentación para información sobre sostenibilidad creíble”, y “un lenguaje común y global para la información no financiera” (p. 6). GRI (n. d.) realiza una herramienta de mapeo diseñada para ayudar a realizar el cambio de G4 a los estándares GRI, en la cual se incluyen equivalencias entre los indicadores GRI G4 y los contenidos de los estándares.

En Geba y Giusio (2017), se ha podido concluir que “en el marco de la especialidad contable económico-financiera y la socio-ambiental y por medio del proceso contable es viable captar datos socio-ambientales, además de los económico-financieros, sobre contenidos de los Estándares GRI (2016) que contribuyen a implementar los ODS en las organizaciones económicas.” (p. 23). Se ha observado que el “proceso contable instaurado en las organizaciones económicas contiene documentación respaldatoria con datos base, de manera parcial o total, para: el 100% de los contenidos de los Estándares Económicos GRI; al menos el 50% de los Estándares Ambientales GRI; más del 55% de los Estándares Sociales GRI y algo más del 23% de los Contenidos Generales GRI 102, que están directamente vinculados a sesenta y tres (63) metas de los ODS, si se adiciona G4 EN 31 a los Estándares”. (p. 23).

De una sistematización realizada en Geba y Bifaretti (2016) se interpreta, ente otras consideraciones que: la “contabilidad como una ciencia o disciplina científica social... estudia aspectos relacionados a la vida de las organizaciones económicas (su constitución, distintos tipos, procesos de evolución, otros aspectos) a través de procesos metódicos contribuyendo a comprender causas y resultados de su comportamiento socio-ambiental. Así, brinda conocimientos racionales de parte de la realidad socio-ambiental según características culturales de un momento y lugar determinados (jerarquía, propiedad de los recursos, obligaciones, ideología dominante, políticas y gestión, entre otras), considerando recursos (culturales y naturales), obligaciones ciertas y probables, sus interrelaciones, intensidad y forma de utilización económica.” (Geba y Bifaretti, 2014, p. 6).”

También se rescata que en “los entes económicos, la instrumentación de los conocimientos contables, doctrinarios y normativos, legales genéricos y profesionales, se vehiculiza por medio del Sistema de Información Contable (SIC). Se considera que el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito.” (p. 7).” Respecto del proceso contable, “como un conjunto de sub-procesos interrelacionados permite que los individuos (o entes individuales) y el colectivo (nivel meso, macro, mega) cuenten con conocimientos metódicos, sistemáticos mayormente cuantificados y verificables sobre recursos, sus fuentes, tipología y utilización o no utilización, así como la magnitud y origen de las obligaciones, tipología y aplicación para la consecución o logros de los objetivos organizacionales y la satisfacción de necesidades sociales.” (p. 7).” En cuanto a la “información contable resultante del proceso contable instaurado en el Sistema de Información Contable (SIC) de las organizaciones económicas, emitida periódicamente también contribuye a conocer procesos de evolución o adaptación al cambio de las organizaciones económicas.” (p. 7)” (pp. 5,6).

En Geba y Bifaretti (2017), se infiere que “en el marco de la especialidad contable socio-ambiental, de manera similar a la especialidad económico-financiera, al diferenciar el Activo, el Pasivo y el Patrimonio Neto socio-ambientales, es posible identificar la fuente de los Activos socio-ambientales que se originan por los aportes de los propietarios de la organización o son autogenerados por ésta (impactos socio-ambientales positivos menos impactos socio-ambientales negativos).” Pero, como una diferencia “desde la especialidad contable socio-ambiental el Patrimonio Neto socio-ambiental incluiría un capital socio-ambiental mínimo a mantener (aporte de

los propietarios) teniendo en cuenta características del ente y su contexto, que puede ser incluso del compromiso organizacional con las metas de los ODS, y los resultados positivos y negativos generados y acumulados por la organización.” (pp. 20-21).

Además, de “considerar que el objetivo de la especialidad contable socio-ambiental es, a diferencia de la especialidad contable económico-financiera, obtener y brindar conocimiento racional, del ente, sujeto del proceso, y de su entorno sobre un entendido Patrimonio socio-ambiental, sus modificaciones (los impactos socio-ambientales) y sus relaciones, no meramente financieros, entonces desde la especialidad contable socio-ambiental debería diferenciarse el capital socio-ambiental mínimo a mantener del ente y el de su entorno, es decir, el capital socio-ambiental interno y externo permitiendo, a su vez, reconocer los aportes y dependencias del ente.” (p. 21).

Entre otras similitudes de la especialidad económico-financiera y la especialidad socio-ambiental, puede entenderse que “por lo menos tres (o cuatro, según como se los clasifique) subprocesos interrelacionados forman parte del proceso contable...

1 - el Subproceso de Descripción y Explicación Cualitativa y Cuantitativa referida a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: 1.1 Captar hechos, actos y fenómenos socio-ambientales; 1.2 Clasificar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales; 1.3. Medir, Valuar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales; y 1.4. Registrar Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales;

2 - el Subproceso de Comunicación referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: Exponer o comunicar información contable socio-ambiental a través de informes internos y externos;

3 - el Subproceso de Evaluación y Control referido a Recursos, Obligaciones e Impactos socio-ambientales: Aplicar pautas y procedimientos en la organización económica, así como en la evaluación, verificación y/o auditoria de los informes contables socio-ambientales emitidos” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p. 5).

En cuanto al control, más específicamente respecto del control interno en Geba y Catani (2017) se concluye que en “un documento del Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (World Business Council For Sustainable Development) (WBCSD), se reconoce que se deben desarrollar, probar e implementar un lenguaje y herramientas para medir y administrar los riesgos relacionados con la sostenibilidad, interpretándose que no es necesario un nuevo marco de gestión de riesgos sino adaptar el marco COSO existente.” Y que “COSO y WBCSD han considerado que la gestión de riesgos ejecutada correctamente puede ser una herramienta de gestión esencial para promover la innovación, crear valor y apoyar una divulgación significativa.” (p. 17).

“En el Marco Integrado de Control Interno, conocido como COSO III, el entorno de control se conforma por las normas, procesos y estructuras de la organización, incluyendo los valores éticos y la asignación de autoridad, por ende, el proceso contable, sus sub-procesos y etapas componentes se encuentran incluidos. La evaluación de los riesgos se debe realizar teniendo en cuenta niveles de tolerancia preestablecidos y el entorno interno y externo. Son actividades de control las acciones establecidas por medio de políticas y procedimientos que permiten garantizar la aplicación de las instrucciones de la dirección. Dichas actividades se realizan en los diferentes niveles del ente y etapas de los procesos, comprendiendo el entorno tecnológico. La comunicación y la información, interna y externa, son necesarias y las evaluaciones, internas e independientes, permiten determinar la presencia y adecuada función de los elementos componentes del control interno, incluso en las actividades de control y las evaluaciones.” (p. 17).

Sobre evaluación, Geba, Sebastián y Bifaretti (2015), han interpretado que: “Los gestores del ente, u organizaciones económicas, y los decisores externos requieren de información

socio-ambiental para la toma de decisiones más sustentables, tornándose relevante que dicha información presente la realidad socio-ambiental de las organizaciones a quienes pertenece lo más pertinente, confiable y razonablemente posible.” (p. 70). Expresan que de “ello, surge la necesidad social de que la labor de evaluación sea realizada por profesionales contables, de manera similar a la tradicionalmente efectuada sobre los informes contables económico-financieros.” (p. 70).

En Argentina, en el año 2013 se aprueba la Resolución Técnica (RT) N° 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, que, abarca: “1) las normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable; 2) las normas sobre encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios; 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de estados contables); 4) las normas sobre certificaciones; y 5) las normas sobre servicios relacionados.” (FACPCE, 2013, p.5). La redacción de la norma se realiza en consonancia con las normas internacionales. En el glosario de términos de la RT N° 37, se interpreta como “Estados contables con fines generales” a los “estados contables preparados de conformidad con normas contables profesionales vigentes o de acuerdo con un marco de información distinto al establecido en dichas normas, en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias así lo requieran.” (p. 44).

“En tal glosario se considera como ‘Estados Contables’ a una presentación ‘estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable.’ (p. 44). Se aclara que, por lo general, el resumen de las políticas contables significativas así como otra información explicativa se incluyen en las denominadas notas explicativas. Si bien el balance social no se encuentra explícitamente incluido en dicho glosario, de considerar lo antes expresado (y que existen normas contables específicas para el balance social) el mismo podría ser interpretado como un estado contable con fines generales, siendo posible, además, realizar un encargo de aseguramiento.

Un encargo de aseguramiento es aquel ‘en el que un contador expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. El resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios.’ (p. 42). La norma distingue dos tipos de encargos que un contador puede realizar: el encargo de aseguramiento razonable y el encargo de aseguramiento limitado.

Es el objetivo de un encargo de aseguramiento razonable ‘una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma positiva.’ (p. 42). Se brindan ejemplos sobre opiniones resultantes en el caso de un encargo basado en una afirmación: ‘En mi opinión, la afirmación de la dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por... es razonable’; y en el caso de un encargo directo: ‘En mi opinión, el control interno de la entidad es efectivo, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por... Una auditoría de estados contables es un encargo de aseguramiento razonable.’ (p. 43).

Respecto al encargo de aseguramiento limitado, se lo define como ‘una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de aseguramiento razonable, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma negativa.’ (p. 43). Se proporcionan ejemplos para el caso de un encargo basado en una afirmación y para un encargo directo. Para un encargo basado en una afirmación, se ejemplifica lo siguiente: ‘Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que la afirmación de la dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por... no sea razonable’. En el caso de un encargo directo: ‘Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que el control interno de la entidad no sea efectivo, en todos sus aspectos

significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por... Una revisión de estados contables de períodos intermedios es un encargo de aseguramiento limitado.” (p. 43).” (pp. 72,73).

De una relación con la información socio-ambiental del Balance Social (en Argentina Memorias de Sostenibilidad GRI y Estado de Valor Económico Generado y Distribuido -EVEGyD-), se expresa que como “el nivel del aseguramiento puede ser razonable o limitado, el balance social cuando abarque un periodo completo, y en función de las circunstancias, puede implicar un encargo de aseguramiento razonable y un balance social de periodo intermedio un encargo de aseguramiento limitado. Sea que se trate de un encargo de aseguramiento razonable o limitado, según la pertinencia, la labor del profesional contable añade credibilidad a la información incluida en los balances sociales. La credibilidad de la información puede asociarse con la credibilidad del proceso cuando se la comprende como salida del mismo.” (p. 73).

## **V. DESARROLLO Y RESULTADOS**

Para el desarrollo de la presente investigación empírica, se seleccionan Balances Sociales, Memorias o Reportes de Sostenibilidad, Informes socio-ambiental, Informes o Memorias Anuales con información socio-ambiental, y similares, más recientes, que han sido obtenidos en una búsqueda realizada en Internet.

La muestra se componen por sesenta y tres (63) organizaciones económicas, que se las clasifica por: nacionalidad, titularidad del patrimonio, objetivo, objeto o actividad (Agropecuaria, Industria y Minería, Comercio, Servicios, Construcción, Pesca, Caza y Silvicultura y otras -las no expresamente incluidas-).

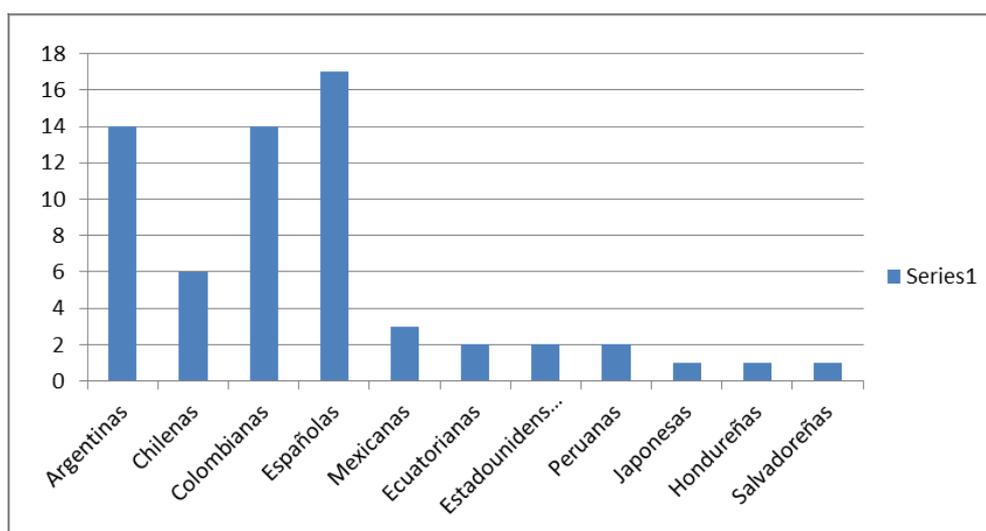
Una vez clasificadas las organizaciones bajo dichos parámetros, se clasifican sus informes socio-ambientales teniendo en cuenta si presentan modelos de conformidad con GRI, ya sea G4 o Estándares, 2016 (si bien entran en vigor para información publicada a partir del 1 de julio de 2018), u otros modelos. Luego, se buscan y clasifican los tipos de informes de Revisión, considerándose: Informes de Aseguramiento (razonable o limitado), Informes de Auditoría (sin limitaciones y con limitaciones), Informes de Verificación (sin limitaciones y con limitaciones) y otros tipos de informes. Posteriormente se detectan los siguientes ítems componentes: Responsabilidad del ente, Responsabilidad del evaluador/auditor, Detalle del trabajo, Alcance, Conclusión y Otros (los no mencionados anteriormente)

Los datos obtenidos se vuelcan en una grilla de recolección de datos, observándose hasta el presente los siguientes resultados:

- Según las características identitarias de las organizaciones económicas:

La muestra se conforma por organizaciones económicas localizadas en once (11) países: 14 organizaciones económicas argentinas (22%), 6 chilenas (10%), 14 colombianas (22%), 2 ecuatorianas (3%), 2 estadounidenses (3%), 17 españolas (27%), 1 japonesa (1,6%), 1 hondureña (1,6%), 3 mexicanas (5%), 2 peruanas (3%) y 1 salvadoreña (1,6%).

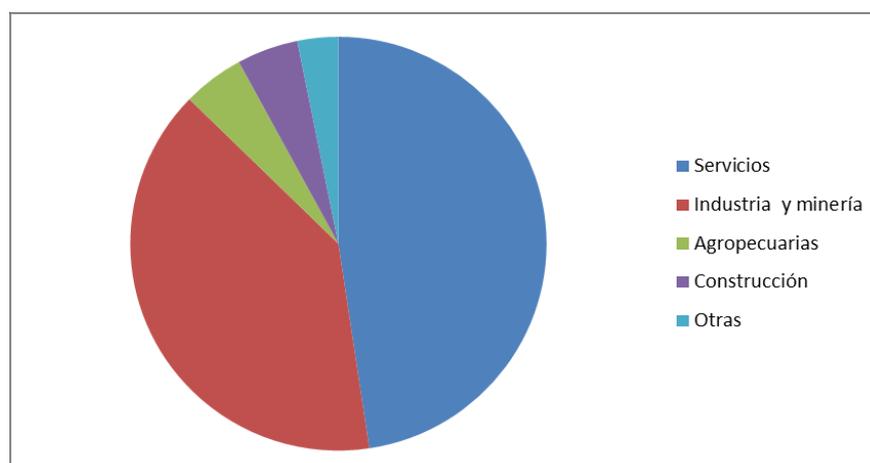
Gráfico N° 1: Composición de la muestra según sede de la organización económica



Fuente: Elaboración propia.

Según las actividades económicas principales consideradas, se clasifican en: 3 agropecuarias (5%), 25 industria y minería (39,7%), 30 servicios (47,6%), 3 construcción (5%) y 2 en otras actividades anteriormente no mencionadas (3%).

Gráfico N° 2: Composición de la muestra según la actividad económica



Fuente: Elaboración propia.

Según la propiedad del patrimonio de la organización económica se detectan: 6 públicas (10%), 17 privadas sin ánimo de lucro (27%), 36 privadas con ánimo de lucro (57%) y 4 mixtas (6%).

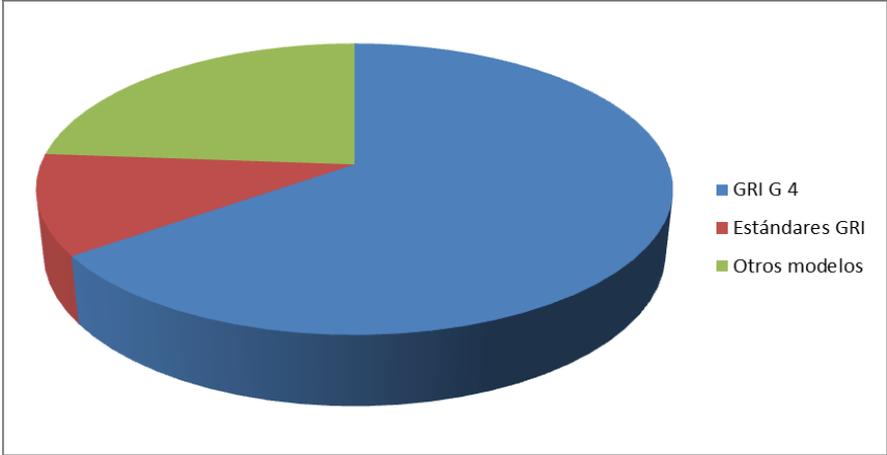
- Según el modelo de informe seleccionado:

Se observan informes económico-socio-ambientales bajo distintas denominaciones: Reporte Integrado (con Estados Contables-GRI-COP), Reporte de Sostenibilidad (con COP), Informe de Sostenibilidad, Reporte Integrado de Gestión Sostenible (con COP), Reporte de Sostenibilidad, Informe Integrado IIRC (International Integrated Reporting Council), Balance Social Cooperativo (con lineamientos ACI), Balance Social, Informe de Balance Social y Financiero, Balance Social y Memoria de Sustentabilidad, e Informe de Sostenibilidad y Gestión, entre otras denominaciones. Al menos el 5% de los denominados Balances Sociales, sin modelos reconocidos, contienen información

asistemática. La mayoría de las Memorias, Reportes de Sostenibilidad, Balances Sociales poseen una extensión de hasta 100 páginas.

En cuanto al modelo GRI seleccionado resultan: 41 organizaciones económicas que consideran GRI G4 (65%) (28 en la opción esencial y 13 en la opción exhaustiva) y 7 organizaciones económicas que utilizan los Estándares GRI (6 esencial y 1 exhaustiva) (11%), el 85% abarca 2016.

Gráfico N° 3: Composición de la muestra según los modelos de Informes seleccionados



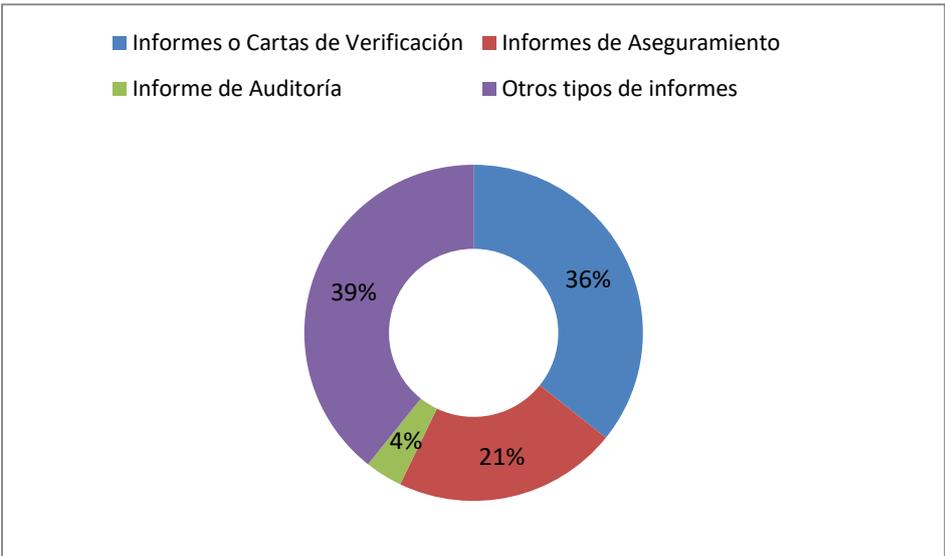
Fuente: Elaboración propia.

Puede observarse que los modelos GRI resultan los mayormente seleccionados en la muestra analizada. Entre GRI G4 y Estándares GRI, los modelos GRI ascienden al 76% de la muestra.

- Según los informes de Auditoría, Aseguramiento y Revisión incluidos

Se distinguen, hasta lo realizado, un total de 28 informes incluidos (44%): 6 Informes de Aseguramiento Limitado (21%), 1 Informe de Auditoría (4%), 10 Informes o Cartas de Verificación 36% (5 sin Limitaciones y 5 con Limitaciones) y 11 Otros tipos de informes (39%).

Gráfico N° 4: Informes de Verificación, Auditoría, Aseguramiento y Otros incluidos



Fuente: Elaboración propia.

Entre Otros tipos, o denominaciones, de informe se han observado: Informe de Revisión Independiente del Informe Integrado, Informe de Revisión, Auditoría Social Externa, Certificación y Certificado de calidad del Balance Social, entre otras.

En cuanto a los contenidos de los informes de Aseguramiento, Verificación y Auditoría, si bien mayormente se encuentran similares consideraciones (identificación del informe, responsabilidades, detalle del trabajo realizado), las mismas no se encuentran incluidas en ítems de igual denominación. Sobre los ítems caracterizados se distinguen: 10 Responsabilidad del ente u organización económica; 12 Responsabilidad del auditor, evaluador, verificador; 3 Detalle del trabajo; 16 Alcance; 24 Conclusión; y 23 en Otras denominaciones. De ello se desprende que el ítem Conclusión es el que se encuentra presente en la mayoría de los informes (86%).

Entre las firmas que han realizado dichas actividades se encuentran: PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L; KPMG; EY Consulting SPA; Ernest & Young S.L.; Deloitte y Contadores Públicos matriculados, entre otros.

## **VI. CONCLUSIONES**

De la investigación empírica realizada es posible concluir que las organizaciones económicas que componen la muestra se encuentran localizadas en once (11) países y mayoritariamente son privadas con ánimo de lucro y emiten información económica-social-ambiental por medio de un modelo GRI, si bien utilizan distintas denominaciones para los informes. Puede expresarse que los informes que utilizan algún modelo GRI contienen información reciente, el 85% abarca 2016 y el 15% restante 2015. Al menos el 5% de los denominados Balances Sociales, sin modelos reconocidos, contienen información asistemática.

En cuanto a los contenidos y tipos de informes de verificación, auditoría o aseguramiento, poco más del 40 % se encuentra anexado en las memorias, reportes o informes de sostenibilidad analizados. Sobre dichos informes puede inferirse que en la realidad concreta hay heterogeneidad tanto en la actividad realizada, o su denominación (Aseguramiento, Auditoría, Verificación), como en la denominación de los ítems componentes de los informes, si bien suele haber coincidencias en las consideraciones incluidas.

De las conclusiones antes mencionadas surge la necesidad de realizar propuestas que, desde la disciplina contable, permitan homogeneizar los contenidos de los informes de verificación, auditoría y aseguramiento, para lo cual se pretende profundizar el análisis de los contenidos de los informes mencionados.

## **VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). (2013). Resolución Técnica N° 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, obtenido el 8 de Noviembre de 2017 de: [https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias\\_pdf/rt\\_37.pdf](https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt_37.pdf)

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA). (2016). Resolución Técnica N° 44 NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: MODIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 36 - BALANCE SOCIAL, obtenido el 8 de Noviembre de 2017 de: [http://www.cpnnews.com.ar/nuevo/repositorio\\_archivos/rt44.pdf](http://www.cpnnews.com.ar/nuevo/repositorio_archivos/rt44.pdf)

Geba N., Bifaretti M. y Sebastián M. (2013). El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales en los Modelos de Balances Sociales, *XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad y IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*. Universidad Nacional del Litoral, Facultad de Ciencias Económicas. Argentina.

Geba N., Sebastián M., Bifaretti M. (2015). La Credibilidad del Balance Social y el Profesional Contable, *Credibility of the Social Report and the Accounting Professional*, *CAPIC REVIEW* Vol. 13, 69-75.

Geba N. y Bifaretti M. (2016). Especialidad Contable Socio-ambiental: El marco teórico contable doctrinario-normativo y la sistematización de indicadores de las Memorias de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (G4), *22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*. Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad Nacional de Catamarca. Catamarca, Argentina.

Geba N. y Bifaretti M. (2017). Contabilidad Social y Ambiental: Reflexiones sobre un Capital Socio-Ambiental a Mantener como Variable del Modelo, *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Nacional del Sur, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Ciencias de la Administración. Bahía Blanca, Argentina.

Geba N. y Catani M., con la colaboración de Roellig I. (2017). Contabilidad Socio-Ambiental: Los Objetivos del Desarrollo Sustentable y el Alcance del Control Interno, *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Nacional del Sur, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Ciencias de la Administración. Bahía Blanca, Argentina.

Geba N. y Giusio M. (2017). Contabilidad Social y Ambiental: Los Estándares GRI 2016 y Los Objetivos del Desarrollo Sustentable, *XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Nacional del Sur, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Ciencias de la Administración. Bahía Blanca, Argentina.

Global Reporting Initiative (GRI). (2015). G4 Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad, Principios y Contenidos Básicos, Empowering, Sustainable, Decisions, Segunda edición de la traducción en español, obtenido el 12 de Julio de 2016 de:  
<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>

Global Reporting Initiative (GRI), United Nation, Global Compact y Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD). (n. d.). *SDG Compass La guía para la acción empresarial en los ODS*, obtenido el 8 de Junio de 2017 de:  
[http://sdgcompass.org/wp-content/uploads/2015/12/019104\\_SDG\\_Compass\\_Guide\\_2015.pdf](http://sdgcompass.org/wp-content/uploads/2015/12/019104_SDG_Compass_Guide_2015.pdf)

Global Reporting Initiative (GRI), Global Sustainability Standards Board (GSSB) (2016). *GRI Standards Download Center - Traducción al Español (Spanish Translations)*, obtenido el 18 de Mayo de 2017 de:  
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>

Global Reporting Initiative (GRI). (n. d.). *MAPPING G4 TO THE GRI STANDARDS - COMPLETE (EXCEL)*, obtenido el 2 de Junio de 2017 de:  
<https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/mapping-document-complete-excel/>

Global Reporting Initiative (GRI). (2017). *The Future Of Reporting, Presentación Oficial de los Estándares GRI en Buenos Aires*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Naciones Unidas (2015). Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, obtenido el 4 de Octubre de 2017 de:  
<http://www.onu.org.ar/wp-content/uploads/12agostoODS2030.pdf>