FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO ELABORADOR DE

NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

(CENCyA)

INTERPRETACIÓN N° 13 DE

NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Encargo de Aseguramiento del Balance Social

SEGUNDA PARTE

ALCANCE DE ESTA INTERPRETACIÓN

Esta Interpretación provee guías sobre diversos aspectos a considerar para la definición de los procedimientos a aplicar y sobre el informe a emitir en el caso de un encargo de aseguramiento de balance social.

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

Así como cuando el auditor planea y lleva a cabo una auditoría de estados contables tiene en cuenta las diferentes afirmaciones que forman parte de ellos, para luego obtener elementos de juicio válidos y suficientes, también el contador deberá tener un conocimiento profundo del contenido de las normas contables profesionales del Balance Social (Balance Social) establecidas en la RT 36[1] y de la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad y su aplicación a la organización.

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

Se ha expresado que el contador deberá realizar la tarea previa ya comentada para poder diseñar los procedimientos del encargo de aseguramiento teniendo presente que en el apartado i. “Normas para su desarrollo”, de la sección A “Otros encargos de aseguramiento en general”, del capítulo V “Normas sobre otros encargos de aseguramiento” de la RT 37, dispone que "el objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar 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 medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios".

Continuando posteriormente que "En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador para reunir elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión. En esta sección, se tratarán los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica".

Para elaborar esta Interpretación se han tomado en consideración la RT 36 “Normas Contables Profesionales: Balance Social” así como la Guía para la Elaboración de

[1] En esta interpretación se hace referencia a la RT 36 modificada por la RT 44.

Memorias de Sostenibilidad[2] emitida por el GRI en su versión 4 (G4), vigente a la fecha de esta Interpretación. Esta guía está compuesta por dos partes: la parte uno denominada “Principios y Contenidos Básicos” y la parte dos denominada “Manual de Aplicación”.

La presente Interpretación sirve, en particular, como orientación para una adecuada aplicación de las normas profesionales vigentes, tanto en lo relativo al planeamiento del trabajo y a la verificación de la información, como para la emisión de un Informe de seguridad limitada o razonable sobre el Balance Social.

La Interpretación se compone de:

Capítulo I: preguntas y respuestas;

Capítulo II: ejemplos de los principales procedimientos a aplicar para ciertos indicadores,

Capítulo III: modelos de informes de aseguramiento razonable y limitado del balance social.

CAPÍTULO I - Preguntas y respuestas

1. Encuadre en el marco normativo

Pregunta 1
¿Qué conocimiento, sobre el marco de preparación aplicable, necesita el contador para llevar a cabo un encargo de aseguramiento del Balance Social?

Respuesta
El contador deberá obtener un conocimiento profundo del contenido de las normas contables profesionales del Balance Social establecido en la RT 36 y de la guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad y su aplicación a la organización (la Guía).

Ello implicará tomar un conocimiento suficiente de los sistemas y procesos considerados por la entidad para la determinación del contenido de la memoria.

Finalmente, y teniendo en cuenta los aspectos incluidos en la Guía, deberá evaluar cómo estará compuesto su equipo de trabajo, esto es si necesitará contar con

[2]Teniendo en cuenta que frecuentemente se utilizan como sinónimos los términos “sustentable” y “sostenible” se ha decidido utilizar “sustentable” en toda referencia a la RT 36 por cuanto allí se usa este vocablo y dejar “sostenible” cuando se haga mención a la G4 por cuanto es el término que surge de las traducciones al español de la guía citada.

expertos o bien, en casos especiales, con la participación de profesionales o especialistas de otras disciplinas.

Pregunta 2
¿Cómo se mejora la credibilidad de la información contenida en el Balance Social?

Respuesta
En función de que las manifestaciones de la dirección podrían carecer de objetividad, el GRI recomienda la verificación externa de la memoria. Para ello el contador aplicará las normas pertinentes con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.

Para poder llevar a cabo ese encargo de aseguramiento, el contador deberá obtener un conocimiento adecuado de la entidad, su negocio y las normas aplicables, planificar, aplicar procedimientos en función a la significación, obtener evidencia suficiente y adecuada y documentar su trabajo, antes de emitir su informe de aseguramiento.

Pregunta 3
¿Cuáles son las normas aplicables para realizar un encargo de aseguramiento de Balance Social?

Respuesta
Se deberán cumplir las normas establecidas en el capítulo II, “Normas Comunes a los Servicios de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, en particular aquellas referidas a su independencia, y en el capítulo V, “Otros Encargos de Aseguramiento, A) Encargos de Aseguramiento en General” de la RT 37.

Si el contador optara por aplicar normas internacionales o así lo requirieran los términos del acuerdo, deberá cumplir con lo establecido por las Resoluciones Técnicas Nº 34 y Nº 35 de esta Federación.

Pregunta 4
¿Qué tipos de aseguramiento se pueden brindar en un encargo de aseguramiento de Balance Social?

Respuesta
Dependiendo de lo convenido con la entidad el encargo podrá ser de aseguramiento razonable o limitado, o bien de aseguramiento razonable para ciertas manifestaciones del ente y de aseguramiento limitado para otras.

Luego que el contador haya cumplimentado su trabajo, así como la evaluación de la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados y haya obtenido manifestaciones escritas por parte de la Dirección que cubran los aspectos fundamentales, estará en condiciones de emitir un informe profesional con una conclusión o abstenerse de hacerlo.

Pregunta 5
¿Qué requerimientos establece el GRI para realizar un encargo de aseguramiento de la memoria de sostenibilidad?

Respuesta
El GRI establece que la verificación externa "debe estar en manos de grupos o personas competentes ajenos a la organización que apliquen un conjunto de criterios profesionales o sigan una serie de procesos sistemáticos, debidamente documentados y con base empírica".

Asimismo, utiliza el término «verificación externa» para referirse a las actividades destinadas a publicar las conclusiones sobre:

- la calidad de la memoria y de la información, tanto cualitativa como cuantitativa, y

- los sistemas o procesos como, por ejemplo, el proceso para determinar el contenido de la memoria, en el que intervienen el principio de materialidad y el proceso de participación de los grupos de interés.

Adicionalmente, para verificar externamente las memorias, el GRI considera importante que los proveedores de servicios de verificación:

- sean independientes de la organización y, por tanto, capaces de producir y publicar opiniones o conclusiones objetivas e imparciales sobre la memoria;
- puedan probar su competencia tanto en la materia como en las prácticas de verificación;
- apliquen procesos de control de la calidad a su trabajo de verificación;
- desempeñen su trabajo de forma sistemática, debidamente documentada, con base empírica y de acuerdo con una serie de procedimientos establecidos previamente;
- evalúen si la memoria ofrece una imagen razonable y equilibrada del desempeño, teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria como la selección general del contenido;
- evalúen en qué medida se ha aplicado la Guía para alcanzar las conclusiones de la memoria;
- hagan público un informe por escrito en el que se plasmen sus opiniones o conclusiones, con una descripción de los responsables de la memoria y de la verificación, y un resumen del trabajo desarrollado, a fin de explicar qué clase de informe de verificación se ha elaborado.

Es importante resaltar que los requerimientos del GRI pueden ser cumplidos por los contadores públicos toda vez que:

- las normas éticas del ejercicio profesional establecen como una de las cualidades básicas a la calidad,
- los trabajos se realizan en forma sistemática a través de una adecuada planificación, y
- las conclusiones son expresadas mediante un informe profesional por escrito.

Pregunta 6
¿Se puede aceptar un encargo de aseguramiento cuando el comitente utiliza un marco normativo distinto a la RT 36 o G4 para su preparación?

Respuesta
Sí, el profesional puede aceptar el encargo, aunque no se tratara de un Balance Social de acuerdo con la RT 36.

2. Planificación y realización del encargo

A continuación, se mencionan algunas particularidades específicas del encargo de aseguramiento de Balance Social, que no son consideradas en los encargos de auditoría de estados contables.

Es importante destacar que, si el contador que llevará adelante un encargo de aseguramiento de Balance Social fuese, además, el encargado de realizar la auditoría de los estados contables tendrá en cuenta, habitualmente, ambos encargos al momento de planificar y llevar a cabo los procedimientos.

Pregunta 7
¿Qué cuestiones particulares se deben tomar en consideración al momento de planificar el encargo?

Respuesta
Al momento de planificar se deben tomar en consideración cuestiones particulares del Balance Social como, por ejemplo:

- El conocimiento de la entidad y su entorno, así como los riesgos de que la información sobre el Balance Social contenga incorrecciones materiales, a efectos de poder evaluar la razonabilidad de la estrategia definida por la Dirección del ente para:
    1. Elaborar la memoria de sostenibilidad y reclasificar la información financiera a incluir en el Estado del Valor Económico generado y distribuido (EVEGyD).
    2. Identificar los grupos de interés.
    3. Determinar la materialidad a aplicar en los aspectos a incluir en la memoria de sostenibilidad de conformidad con la opción esencial o exhaustiva que se haya definido.

- Las necesidades de personal y de especialización, así como la naturaleza y extensión de la involucración de expertos. Ello lleva a identificar las competencias necesarias para conformar un equipo interdisciplinario con la participación de expertos o, en su caso, de profesionales o especialistas de otras disciplinas, tal como se expone más adelante en las preguntas 14 a 17 de esta sección.

El contador, al igual que en el resto de los encargos, únicamente aceptará (o, en su caso continuará) un encargo de aseguramiento si está satisfecho que las personas

que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia profesional necesaria.

Pregunta 8
¿Cómo debe considerar el contador la significación?

Respuesta
Para tener en consideración la significación, el contador debe entender y evaluar los factores que pueden influir en el resultado de la evaluación que hagan los grupos de interés a quienes se destina el informe.

Por ejemplo, cuando los criterios establecidos permiten presentar la información sobre la materia objeto de análisis de distintas formas, en este caso la preparación de la memoria de sostenibilidad de conformidad con la opción esencial o exhaustiva, el contador evalúa el modo en que la presentación adoptada puede influir en el resultado de la evaluación que hagan los grupos de interés.

La significación se considera en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos. En un encargo específico, la evaluación de la importancia relativa de los factores cuantitativos y cualitativos es una cuestión de juicio profesional como en una auditoría de estados contables.

Por tal motivo, evaluará la materialidad adoptada por la Dirección para identificar aspectos o áreas materiales y cualquier diferencia significativa que pueda surgir en los indicadores.

Pregunta 9
Los estados contables que se habrán de tomar como base, ¿deben contar con informe de auditoría?

Respuesta
Si. Los estados contables que se tomarán como base deben contar con informe de auditoría realizada por el mismo contador del Balance Social o por otro profesional, teniendo presente que, en el último caso, el contador que emitirá su informe sobre el Balance Social evaluará si corresponde realizar procedimientos adicionales.

Pregunta 10
¿Cómo debe tratarse la información comparativa en el encargo de aseguramiento de Balance Social?

Respuesta
La RT 36 establece en su apartado 2.1. “Memoria de Sostenibilidad”, que a los efectos de una mejor visualización de la evolución de los indicadores, estos se presentarán en forma comparativa con uno o más ejercicios anteriores, excepto en la primera elaboración del Balance Social. A su vez, las normas de la G4, cuando tratan la comparabilidad, disponen que “La información ha de presentarse de tal manera que

los grupos de interés puedan analizar la evolución del desempeño de la organización, y que éste se pueda analizar con respecto al de otras organizaciones".

Asimismo, en el apartado de comprobaciones, expresa que la memoria y la información que contienen pueden compararse anualmente. Sin embargo, nada dice acerca de que tengan que exponerse en un mismo documento.

No obstante considerarse que la información comparativa presentada en un mismo documento enriquece la memoria y facilita la lectura y comprensión por parte de los usuarios, se entiende que el trabajo profesional dependerá de la decisión del comitente. Es decir que, si la entidad opta por presentar sólo la información del período más reciente, ello no constituirá un incumplimiento de la RT 36 y por lo tanto el contador no modificará su conclusión por este motivo.

Finalmente, la RT 36 apartado 2.2. "Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD)" si bien no establece expresamente la presentación en forma comparativa, se considera que, por tratarse de información de origen contable, se presentará en forma comparativa con uno o más ejercicios anteriores, excepto que se trate del primer ejercicio económico. Es decir que, si la entidad opta por presentar solo el EVEGyD del período actual constituirá un incumplimiento de la RT 36 y por lo tanto el contador modificará su conclusión por este motivo.

Pregunta 11

¿Cómo se evalúa la necesidad de contar con el trabajo de un experto?

Respuesta

En los encargos de aseguramiento de Balance Social, es posible que la materia objeto de la tarea y los correspondientes criterios incluyan aspectos que requieran conocimientos y cualificaciones especializados para la obtención y evaluación de la evidencia.

En estas situaciones, al igual que en la auditoría de estados contables, el contador puede decidir utilizar el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, denominados expertos, que dispongan de los conocimientos y cualificaciones necesarios.

Si en la etapa de planificación el contador llegase a la conclusión que para obtener evidencia suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la administración, gestión, control, contabilidad o auditoría, el contador determinará si deberá utilizar el trabajo de un experto. Por ello, cuando evalúa las competencias necesarias para conformar su equipo de trabajo debe considerar si requerirá utilizar el trabajo de un experto, que podrán ser otros profesionales en ciencias económicas o personas u organizaciones especializadas en una materia específica.

Puede resultar necesario el uso de un experto en una o más de las siguientes actuaciones:

- La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno.
- La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
- La determinación e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados en el Balance Social.
- El diseño y aplicación de procedimientos.
- La evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en la formación de una conclusión sobre el Balance Social.

Cuando se utiliza el trabajo de un experto, el contador debe satisfacerse de que el equipo, colectivamente, reúne las capacidades y competencias necesarias.

Pregunta 12
¿Qué cuestiones debe considerar el contador al seleccionar a expertos?

Respuesta
El contador deberá obtener un conocimiento, con la profundidad suficiente, del trabajo para el cual se utiliza el experto, de modo que le permita responsabilizarse de la conclusión sobre la información relativa a la materia objeto de análisis. Considerará, asimismo, la extensión en la que es razonable utilizar el trabajo de un experto en la formación de la conclusión.

No se espera que el contador posea el mismo conocimiento y competencia especializados que el experto. Sin embargo, se requiere la suficiente competencia y conocimiento para:

- definir los objetivos del trabajo asignado y el modo en que ese objetivo se relaciona con el objetivo del encargo;
- considerar la razonabilidad de las hipótesis, métodos, y datos fuente utilizados por el experto, y
- considerar la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con las circunstancias del encargo y la conclusión del contador.

El contador debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo del experto es adecuado para las finalidades del encargo de aseguramiento. Al considerar la suficiencia y adecuación de la evidencia proporcionada por el experto, el contador evaluara la competencia, la capacidad y la objetividad del experto, factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado. La competencia se refiere a la naturaleza y grado de especialización del experto. La capacidad se refiere la aptitud del experto para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo. La objetividad se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto.

Pregunta 13
¿Corresponde hacer referencia en el informe del auditor, a la utilización del trabajo de un experto?

Respuesta

El contador no hará referencia al trabajo del experto en el caso de una conclusión no modificada en su informe.

Si fuese necesaria tal mención por considerarse relevante para la comprensión de una conclusión modificada, indicará en el informe que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha conclusión.

Pregunta 14
¿En qué circunstancias el contador puede llegar a la conclusión que necesita un equipo multidisciplinario y no sólo un experto, para llevar a cabo el encargo?

Respuesta
Algunos aspectos de la información incluida en la Memoria tal como aquella referida al medio ambiente pueden presentar algunas dificultades. Según la G4, la dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, entre ellos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua, abordando los impactos relacionados con los insumos (energía y agua, por ejemplo) y los productos (emisiones, efluentes y desechos), y abarca aspectos como la biodiversidad, el transporte y la repercusión de productos y servicios, además de la conformidad y el gasto en materia ambiental, que normalmente no es parte de la formación ni la experiencia del contador.

Por tal motivo y en situaciones como la señalada, es probable que no sea suficiente el apoyo de un experto del contador como para poder llevar a cabo el encargo de aseguramiento, por lo que, en aquellos casos en que la Memoria de Sostenibilidad incluya asuntos que:

- resultan notoriamente alejados de la formación y experiencia del contador, que le impidan obtener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto como para determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto, así como evaluar la adecuación del trabajo para sus fines, y
- son importantes en relación con el total de la tarea a realizar (no accesorios ni meramente incidentales),

el contador debería conformar un equipo multidisciplinario bajo su conducción y coordinación.

Pregunta 15
¿Qué elementos se deben considerar para definir si el contador debería conformar un equipo multidisciplinario?

Respuesta
El contador debería realizar una profunda evaluación de las actividades de la entidad para verificar si se encuentra con situaciones como las que se han explicitado en la respuesta a la pregunta anterior, es decir, si existen áreas, temas o aspectos que por su importancia en el contexto de la información sobre la que se le solicita un informe de aseguramiento exceden su formación y experiencia.

Si la respuesta es que no existen esas situaciones, podría tomar a su exclusivo cargo y bajo su única responsabilidad con la ayuda eventual de expertos, el encargo de aseguramiento del Balance Social emitiendo el informe correspondiente.

Si, por el contrario, requiriese contar con el trabajo de otros profesionales o especialistas que no serán contadores, por ejemplo: médicos, licenciados en química, licenciados en ciencias ambientales o de otras profesiones, que resulten particularmente capacitados para las áreas que el contador no puede y no debe transitar, debería ser el coordinador de un equipo multidisciplinario y adjuntar a su informe los informes de los otros profesionales o especialistas, con la aceptación expresa de ellos.

Pregunta 16
¿Cómo se podría realizar la integración del equipo multidisciplinario?

Respuesta
Si luego de la evaluación señalada concluyera que requiere de la participación de profesionales o especialistas de otras disciplinas, el contador:

1) elegirá a los otros profesionales o especialistas, excepto que la carta convenio establezca lo contrario,
2) revisará la carta convenio que el especialista firme con el comitente a fin de evaluar que los objetivos y el alcance del trabajo estén alineados con los generales del encargo,
3) realizará una evaluación de la independencia y las aptitudes de aquellos, tal como lo establecen las normas para el uso de un experto,
4) solicitará el cambio de los profesionales o especialistas contratados por la entidad si la evaluación que hiciese de ellos fuese negativa. Si el cambio no fuera aceptado, el contador no debería aceptar el encargo.

Pregunta 17
En función de lo mencionado anteriormente ¿cuál será la materia objeto de análisis sobre la que el contador formará su juicio profesional?

Respuesta
El contador podrá brindar, en base a su criterio profesional y experiencia, una conclusión sobre el EVEGyD y sobre la totalidad de los indicadores incluidos en la Memoria de Sostenibilidad, ya sea por sí mismo, o basándose en el trabajo de un experto, en cuyo caso asume la responsabilidad total del encargo; o brindar una conclusión sobre el EVEGyD y sobre algunos de los indicadores incluidos en la Memoria de Sostenibilidad, liderando en este caso un equipo multidisciplinario. En este caso asume la responsabilidad solo por el trabajo realizado por él o sus expertos, si los hubiera, y considerando como concluyente el trabajo del especialista sin incidir en la conclusión del encargo del contador.

Esta situación es posible debido a que, a diferencia de los encargos de auditoría de los estados contables, en los encargos de aseguramiento de Balance Social no se brinda una conclusión sobre el Balance Social en su conjunto sino sobre el EVEGyD y los indicadores de la Memoria de Sostenibilidad.

Es decir que el contador solo tomará la responsabilidad por la información que ha examinado y sobre la cual concluye. La conclusión sobre la información evaluada por otros profesionales o especialistas será responsabilidad exclusiva de ellos, cuyo informe se adjuntará al Balance Social y acompañará el informe de aseguramiento del contador.

No obstante, como esa información objeto del trabajo de otros profesionales o especialistas se presenta junto con información que el contador ha examinado, éste realizará solo procedimientos para evaluar la independencia y las aptitudes de los otros profesionales o especialistas, tal como lo establecen las normas para el uso de un experto, y examinará los contenidos de la Memoria de Sostenibilidad evaluados por ellos, con el fin de identificar si existen incongruencias significativas con el resto de la información contenida en el Balance Social.

A estos efectos se identificará expresamente en el Balance Social qué información ha sido examinada por cada profesional, lo que habitualmente se hace a través del uso de una sigla, una tilde, un asterisco, u otros métodos.

Aspectos específicos que tomar en cuenta al aceptar el encargo

CAPÍTULO II - principales procedimientos para ciertos indicadores basados en G 4

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

En el presente apartado se incluyen algunos indicadores seleccionados a título ejemplificativo y se detallan algunos procedimientos a modo orientativo, dado que el contador deberá evaluar, con base en su juicio profesional, si éstos brindarán evidencia suficiente y adecuada para respaldar su conclusión o si será necesario llevar a cabo otros procedimientos, teniendo en cuenta si se trata de aseguramiento razonable o limitado.

1. Indicadores económicos

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

- Desempeño económico
- Presencia en el mercado
- Consecuencias económicas indirectas
- Prácticas de adquisición.

1.a. Aspecto desempeño económico:

1.a.1. G4-EC1 Valor económico directo generado y distribuido

Conforme a este indicador, la organización deberá indicar el valor económico directo generado y distribuido conforme al ¨principio del devengado¨, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes elementos básicos para las operaciones nacionales o internacionales de la organización:

- valor económico directo generado: ingresos;
- valor económico distribuido: gastos operativos, sueldos y prestaciones de los empleados, pagos a los proveedores de capital, pagos a gobiernos, e inversiones en comunidades;
- valor económico retenido (valor económico directo generado menos valor económico distribuido).

Para una mejor evaluación de los impactos económicos locales, se solicita a la organización que desglose el valor económico directo generado y distribuido por país, región o mercado, cuando sea significativo. Asimismo, que explique los criterios que se han empleado para determinar su significación.
No obstante, lo indicado precedentemente, este indicador de acuerdo con la RT 36 se deberá reemplazar por el EVEGyD.

Al respecto se debe considerar que en los casos de una empresa industrial se requiere realizar determinados pasos previos a la confección del EVEGyD, por ello la

FACPCE a través del Informe 20 del CENCyA presenta casos prácticos de situaciones que van de menor a mayor complejidad.

Algunos procedimientos para aplicar:

El EVEGyD tiene un origen estrictamente contable, motivo por el cual los procedimientos sólo estarán destinados a constatar que la información que se presenta y que surge de la aplicación de las normas contables, se expone de una manera diferente, en el caso que el contador haya auditado los estados contables.

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

Por ejemplo, en el EVEGyD se hace referencia a que los ingresos están compuestos por la venta bruta de bienes y servicios menos las devoluciones, los descuentos y las bonificaciones. También comprenden los ingresos procedentes de inversiones financieras, los dividendos por tenencia de acciones, las regalías y los ingresos procedentes de activos (por ejemplo, alquiler de propiedades). Mientras que en ingresos de la venta de activos se incluyen los provenientes de la venta de activos tangibles (propiedades, infraestructuras y equipos) e intangibles (propiedad intelectual, diseños y marcas).

1.a.2. G4-EC2 Consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización que se derivan del cambio climático

El indicador requerirá la detección de riesgos y oportunidades que a raíz del cambio climático pueden provocar cambios significativos en las operaciones, los ingresos o los gastos. Entre otros:

- una descripción del riesgo o la oportunidad y su clasificación como físico, regulatorio o de otro tipo;
- una descripción del efecto relacionado con el riesgo o la oportunidad;
- consecuencias económicas del riesgo o la oportunidad antes que se tome ninguna medida;
- los métodos que se aplicaron para gestionar el riesgo o la oportunidad; y
- el costo de las medidas adoptadas para gestionar el riesgo o la oportunidad.

Asimismo, la entidad deberá informar si el órgano de gobierno de la organización ha tomado en consideración el cambio climático y los riesgos y oportunidades que supone para la organización y aquellos que pudieran tener implicaciones financieras potenciales para la entidad.

Algunos procedimientos para aplicar:

Para la verificación de este indicador probablemente el contador deberá evaluar la necesidad de incluir especialistas en el equipo de trabajo.

Entre los procedimientos a aplicar, tomará en consideración las decisiones tomadas por la Dirección en el proceso de análisis de riesgos con los registros o las actas de

los órganos de gobierno de la organización, con el tratamiento realizado por los comités ambientales, los términos de los contratos de seguros, las adquisiciones realizadas de créditos de carbono y los balances de pérdidas y ganancias ambientales, entre otros elementos.

Por otra parte, y en caso de que se hayan cuantificado los efectos económicos para la organización, éstos deberán tratarse como estimaciones realizadas por la Dirección, sean ellos de probabilidad remota o posible. El contador tendrá en cuenta si ha identificado como auditor de los estados contables, situaciones donde se requieran reconocimientos de pasivos, por ejemplo, por remediaciones a realizar de acuerdo con las normas exigibles al negocio de la entidad.

1.b. Aspecto consecuencias económicas indirectas

1.b.1.G4-EC7 Desarrollo e impacto de la inversión en infraestructura y los tipos de servicio

La Guía requiere que la organización indique en qué medida se han desarrollado inversiones significativas en infraestructura y los tipos de servicios de la organización, señalando qué impactos se han producido, o se prevén producir, en las comunidades y las economías locales. Se requiere que describa las consecuencias positivas y negativas cuando proceda.

Adicionalmente debe indicar si dichas inversiones o servicios son compromisos comerciales, pro bono o en especie.

Algunos procedimientos que aplicar:

Entre los procedimientos a aplicar, el contador deberá recolectar elementos que permitan constatar el desarrollo de inversiones en instalaciones que se construyen para prestar un servicio o bien público (suministro de agua, caminos, escuelas u hospitales) antes que, con propósitos comerciales, como ser certificados de obra, inspección ocular, u otra documentación de respaldo.

En el caso de los servicios de apoyo, puede tratarse de servicios para beneficios públicos, ya sea sufragando los costos operativos o dotando de personal propio de la entidad a una instalación o servicio para beneficio público y en este caso se deberá revisar la documentación que respalde la prestación de servicios.

A los efectos de verificar impactos, se deberá considerar información externa como ser informes económicos gubernamentales (por ejemplo, medio ambientales), respuestas a pedidos de información a abogados, información periodística local y otros.

Respecto a los impactos previstos por la organización, deberán cotejarse las políticas organizacionales con actas, presupuestos y otra documentación de respaldo.

1.c. Prácticas de adquisición

1.c.1.G4-EC9 Porcentaje del gasto de los lugares con operaciones significativas que corresponde a proveedores locales.

La organización deberá establecer qué porcentaje del presupuesto para adquisiciones en los lugares con operaciones significativas se gasta en proveedores locales (por ejemplo, porcentaje de productos y servicios que se adquieren en el ámbito local).

Se deberá establecer cómo la organización define el término ¨local¨, como así también la definición empleada para establecer ¨lugares con operaciones significativas¨.

Algunos procedimientos para aplicar:

Los procedimientos de verificación, por tratarse de información que surge de los sistemas del ente, pasarán por la constatación de si la organización cuenta con una política de preferencia hacia proveedores locales analizando las políticas y prácticas que sirven para elegirlos. Por ejemplo:

- sí contribuyen a determinados impactos en la cadena de suministro relacionados con relaciones estables o prolongadas con proveedores, plazos de entrega, rutinas en los pedidos y los pagos, precios de compra y modificación o cancelación de pedidos,
- si se utilizan para promover la inclusión económica priorizando en la selección a los proveedores cuya propiedad corresponde a mujeres, personas o grupos sociales vulnerables, marginados o infrarrepresentados, o en los que trabajan miembros de estos grupos, y pequeñas y medianas empresas.

Todo ello deberá surgir de los registros de actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración y, en general, de los órganos rectores de la organización.

2. Indicadores de dimensión ambiental

La dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, entre ellos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua.

La Categoría de Medio Ambiente cubre los impactos relacionados con:

- Insumos: energía y agua
- Productos: emisiones, efluentes y desechos
- Biodiversidad
- Transporte
- Repercusión de productos y servicios, conformidad y gasto en materia ambiental.

2.a. Aspecto Materiales

2.a.1. G4-EN1 Materiales por peso o volumen

Este indicador describe el peso o volumen total de los materiales empleados para producir y embalar los principales productos y servicios de la organización durante el período objeto de la memoria, generando una distinción entre:

- materiales no renovables; y
- materiales renovables.

Algunos procedimientos para aplicar:

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

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

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

El cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias en materia ambiental es otra referencia significativa que considerar como procedimiento.

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

2.b. Aspecto Energía

2.b.1. G4- EN3 Consumo energético interno

Este indicador requiere que la organización indique las fuentes de energía que utiliza, identificando las renovables o no renovables y datos sobre el consumo total de combustible exponiendo la metodología, normas y supuestos aplicados para el cálculo.

Algunos procedimientos para aplicar:

El auditor deberá obtener información de la documentación respaldatoria, tales como facturas, realizar mediciones o revisar los cálculos y estimaciones.

Asimismo, deberá evaluar la clasificación en renovables o no renovables de los tipos de energía consumidos utilizando en lo posible factores de conversión locales (en julios o múltiplos de julio).

3. Indicadores de desempeño social

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

La Categoría de Desempeño social consta de varias subcategorías:

a) Prácticas laborales y trabajo digno;

b) Derechos humanos;

c) Sociedad; y

d) Responsabilidad sobre productos.

3.a. Prácticas laborales y trabajo digno

3.a.1. G4-LA1 Número y tasa de contrataciones y rotación media de empleados, desglosados por grupo etario, por sexo y por región.

Se solicita a la organización indique el número e índice de contrataciones en el período objeto de la memoria, como así también el número y la tasa de rotación de empleados en el período objeto de la memoria, todos ellos desglosados por grupo etario, sexo y región.

Algunos procedimientos para aplicar:

Entre los procedimientos generales que se puedan aplicar, podemos detallar:

- Revisar el registro de sueldos y jornales, trámites on-line por movimientos de altas y bajas informados.
- Revisar la adecuada clasificación por grupo etario, sexo y región con los legajos del personal, datos identificatorios, etc.
- Revisar legajos de empleados, cotejar la legislación apropiada que le alcanza e identificar el contrato colectivo de trabajo aplicable para cada grupo.
- Cotejar que la nómina salarial se adecue en materia de categorías a lo prescripto legalmente, bien a nivel nacional o en cada sede.
- Constatar que los contratos dentro o fuera de convenio tengan un respaldo adecuado, etc.
- Revisar los manuales operativos de recursos humanos.
- Entrevistar a los funcionarios de máxima jerarquía del sector de Recursos Humanos.
- Verificar la existencia de programas de salud preventivos, revisar actas de comités de salud y seguridad del trabajo y/o cualquier otro registro del departamento de recursos humanos y de los centros de salud relacionados a dichos temas.
- Constatar la debida utilización de elementos de protección en los ámbitos laborales.
- Analizar registros de accidentes laborales.

3.b. Aspecto Derechos humanos

Las organizaciones pueden influir en una amplia variedad de derechos humanos. El contador deberá evaluar la consideración de los derechos humanos que la organización ha considerado relevantes para la elaboración de la memoria tomando en consideración el marco jurídico internacional, como lo señala la G4:

- Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, 1948.
- Asamblea de las Naciones Unidas: Pacto Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos, 1966.
- Asamblea de las Naciones Unidas: Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 1966.
- Declaración de la OIT sobre los Principios y Derechos Fundamentales del Trabajo de1998 (concretamente, los ocho Convenios Fundamentales de la OIT).
- Convenios regionales acordes con el principio de universalidad de la Carta Internacional de Derechos Humanos para las áreas en las que opera la organización, Convenio para proteger los derechos de las personas a las que puede afectar el trabajo de la organización, entre otros.

3.c. Aspecto Inversión

3.c.1. G4-HR1 Número y porcentaje de contratos y acuerdos de inversión significativos que incluyen cláusulas de derechos humanos o que han sido objeto de análisis en materia de derechos humanos.

El objetivo del indicador es que la organización indique número y porcentaje de contratos y acuerdos de inversión significativos que incluyen cláusulas de derechos humanos o que han sido objeto de análisis en materia de derechos humanos, definiendo lo comprendido dentro de ¨acuerdos de inversión significativos¨.

Algunos procedimientos para aplicar:

El contador deberá tomar un conocimiento profundo de los lugares o zonas donde el ente se propone invertir, obteniendo por sí o a través de sus propios asesores, información a ese respecto.

Deberá revisar las actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración, informes de auditorías internas, financieros, del departamento jurídico y, en general, de los órganos rectores de la organización.

La lectura y evaluación de los convenios o cartas de intención que puedan haberse firmado, su participación en la auditoría de los estados contables de la entidad y otros, le darán algunos elementos de juicio como para profundizar ese conocimiento.

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

Identificará el número y el porcentaje de contratos y acuerdos de inversión significativos que incluyen cláusulas de derechos humanos o que han sido objeto de análisis en materia de derechos humanos. Identificados dichos acuerdos de inversión y teniendo en cuenta las demás características de los lugares donde se habrían de realizar, el auditor deberá obtener evidencia, de corresponder, de la existencia de convenios donde se definan las expectativas del inversor en lo que hace a los derechos humanos.

3.d. Aspecto No discriminación

3.d.1. G4-HR3 Número de casos de discriminación y medidas correctivas adoptadas

Este indicador refleja el número total de incidentes de discriminación objeto de la memoria, así como una descripción de la situación actual y las medidas adoptadas, dejando expuesto si la organización:

- ha analizado el caso;
- inició un plan correctivo;
- si se revisaron los resultados mediante un proceso rutinario de gestión interna;
- o si, por el contrario, el caso no es objeto de ninguna medida.

Como la propia guía lo establece, dichos incidentes pueden estar referidos a discriminación por motivos de raza, color, sexo, religión, opiniones políticas, procedencia, extracción social u otras formas que afecten a grupos de interés internos o externos, que hayan ocurrido en cualquier de las operaciones durante el período objeto de la memoria.

Algunos procedimientos para aplicar:

El contador deberá verificar que en caso de haber existido incidentes de discriminación se encuentren adecuadamente revelados. Asimismo, identificará la existencia de políticas y las instrucciones derivadas de ellas, preferiblemente por escrito, con que cuentan los responsables de las áreas respectivas a efectos de impedir que se produzcan incidentes de discriminación y el plan de acción previsto en caso de detectar incidentes.

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

Finalmente, en caso de observar la existencia de incidentes, deberá solicitar información acerca del tratamiento dado por la organización, verificando si el indicador describe la realización de acciones y seguimiento posterior para su solución y su estado a la fecha del informe del auditor.

3.d.2. G4-HR5 Identificación de centros y proveedores con un riesgo significativo de casos de explotación infantil, y medidas adoptadas para contribuir a la abolición de la explotación infantil

Esta Guía requiere que la organización identifique los centros y proveedores con riesgo significativo de:

- trabajo infantil; y
- trabajadores jóvenes expuestos a trabajos peligrosos.

La organización debe al mismo tiempo indicar el tipo de centro (por ejemplo, una fábrica) y proveedor, y los países o zonas geográficas donde se considera que las actividades presentan un riesgo de esta naturaleza, acompañando una descripción de las medidas adoptadas a fin de contribuir a la abolición del trabajo infantil.

Algunos procedimientos para aplicar:

El auditor deberá evaluar las actividades del ente que sean proclives a la utilización de tal mano de obra, efectuado una revisión de las actas de las reuniones del Directorio, Consejo de Administración y en general de los órganos rectores de la organización como también las fuentes de información que proveen los departamentos jurídicos, de cumplimiento regulatorio y de recursos humanos.

Revisar las políticas de la empresa y el cumplimiento de las normas legales al respecto.

Analizar legajos del personal en forma de test.

3.e. Aspecto Lucha contra la corrupción

Los indicadores dirigidos a la lucha contra la corrupción incluyen las guías G4-SO3 a G4-S05.

Estas Guías requieren que la organización describa el modo en que determinan y gestionan los conflictos de interés que puedan surgir entre empleados o personas relacionadas con las actividades, los productos o servicios de la organización. Deberá informar el número y porcentaje de centros en los que se han evaluado los riesgos significativos relacionados con la corrupción, así como las políticas y procedimientos de comunicación y capacitación sobre la lucha contra la corrupción, exponiendo casos confirmados y las medidas adoptadas eventualmente.

Algunos procedimientos para aplicar:

Entre los procedimientos generales que le permitirán al contador evaluarla lucha contra la corrupción, podemos detallar:

- Revisión de informes de gestión de riesgos de corrupción dentro de la organización, los registros y seguimiento de las políticas de lucha contra la corrupción e implementación de medidas preventivas.
- Observar si los bienes o servicios ofrecidos (por ejemplo, pertenencia o incidencia de prácticas monopólicas u oligopólicas) presentan indicadores de riesgo de corrupción importantes en sí mismos, como contratos con el Estado, aportes a partidos o campañas políticos.
- Solicitud de historiales de capacitación que permitan validar los porcentajes informados de los miembros de órgano de gobierno, empleados y socios empresariales que fueron sensibilizados con relación a la lucha contra la corrupción.
- Buscar evidencias en los departamentos jurídicos sobre denuncias contra la organización, sus empleados y asociados empresariales.

- Revisar actas de expedientes disciplinarios internos y contratos con los asociados empresariales para confrontarlos con lo revelado por la organización.