

Encargo de aseguramiento del Balance Social Piacquadio, Cecilia

Abstract: El presente trabajo aborda el encargo de aseguramiento del Balance Social, informe de elaboración optativa por parte de todo tipo de ente (público, privado o mixto) con o sin ánimo de lucro.

I. Introducción

El presente trabajo aborda el encargo de aseguramiento del Balance Social, informe de elaboración optativa por parte de todo tipo de ente (público, privado o mixto) con o sin ánimo de lucro.

Cuestiones relativas al aseguramiento del estado de valor económico generado y distribuido (EVEGYD) e indicadores de la memoria de sostenibilidad contenidos en dicho informe —es decir, cuestiones relativas al aseguramiento del EVEGYD y de los indicadores de la Memoria de Sostenibilidad exteriorizados en el Balance Social— son abordados por la interpretación 13 de FACPCE, resultando de aplicación, asimismo, y en virtud de tratarse de un encargo de aseguramiento de información, los caps. II y V.A de la resolución técnica 37 de FACPCE, a ello nos referimos seguidamente.

II. Balance Social según RT 36 de FACPCE: memoria de sostenibilidad y EVEGYD

La resolución técnica (RT) 36 de FACPCE establece criterios para la preparación y presentación del Balance Social. Este pronunciamiento, de aplicación voluntaria por parte de todo tipo de entes —públicos, privados, mixtos, con o sin ánimo de lucro— establece que la información exteriorizada en este informe contable social debe reunir tanto los requisitos de la información contenida en los estados contables previstos por la RT 16 FACPCE "Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la RT 26" como así también, los Principios para definir la calidad de la Memoria previstos en las guías GRI G4 (2015). Asimismo, en el acápite en el que aborda su estructura, estipula RT 36 que el Balance Social incluye: (i) una memoria de sustentabilidad y (ii) un estado de valor económico distribuido (en adelante, "EVEGYD").

En relación con (i) la memoria de sustentabilidad señala que deben atenderse los lineamientos y principios establecidos por GRI, a cuyos efectos resulta de aplicación la última versión disponible aprobada por GRI y publicada en español en la página de internet de FACPCE (2016: 4) (1). Señala, asimismo, que debe indicarse el alcance con el que se hubiera aplicado dicha guía (FACPCE, 2016: 4). En relación con el alcance en el que se hubiera aplicado la guía GRI a efectos de elaborar la Memoria de Sostenibilidad se observa que GRI (2015) señala que la memoria (de sostenibilidad) puede ser elaborada:

- "De conformidad-Esencial": "consta de los elementos fundamentales de una memoria de sostenibilidad" (2015 a: 11), y, en este sentido, debe informar en relación con los Contenidos básicos generales, 34 de los 58 ítem totales previstos en la guía y, en relación con los Contenidos básicos específicos, como mínimo un indicador relacionado con cada aspecto material".

- "De conformidad-Exhaustiva": una memoria elaborada de acuerdo con este nivel o alcance describe el desempeño del ente emisor "de un modo más pormenorizado" (2015 a: 11) y, en este sentido, debe informar en relación con los Contenidos básicos generales, los 58 ítem totales previstos en las guías, y, en relación con los contenidos básicos específicos, todos los indicadores relacionados con cada aspecto material.

Asimismo, GRI (2015) prevé la posibilidad de que el ente emisor elabore la memoria de sostenibilidad tomando a las guías como referencia, aunque sin llegar a preparar el informe de acuerdo con el nivel "de conformidad-esencial". De verificarse esta tercera opción en relación con la utilización de las guías GRI G4 como lineamiento metodológico a efectos de la elaboración del informe contable social, debe incluirse una leyenda que reza: "En la presente Memoria figuran algunos de los Contenidos básicos de la Guía para la elaboración de memorias de GRI" (2015 a: 35), la cual (es decir, la referida leyenda) debe acompañarse de una lista de los contenidos básicos previstos en las guías GRI que fueran abordados en el respectivo informe contable social. Asimismo, debe informarse la ubicación de los referidos contenidos básicos en la Memoria elaborada por el ente emisor.

Respecto del (ii), EVEGYD señala la RT 36 que resultan aplicables las disposiciones contenidas en dicho pronunciamiento, a la vez que indica que la presentación de este estado (es decir, la presentación

del EVEGyD) reemplaza al indicador que sobre el mismo tema plantee la guía GRI, el cual, a la fecha de aprobación de dicha resolución (30 de noviembre de 2012) era el indicador EC 1 de las guías GRI G3.1 y al mes de diciembre 2019 (2), es el indicador G4-EC1.

En relación con cuestiones de exteriorización, RT 36 establece que, a efectos de mejor revelar la evolución de los indicadores, deben presentarse "en forma comparativa con uno o más ejercicios anteriores, excepto en la primera elaboración del balance social" (FACPCE, 2012: 6).

Vinculado con el aseguramiento de la información, se observa que las guías GRI G4 (lineamiento de referencia a efectos de elaborar la memoria de sostenibilidad, parte integrante del Balance Social según lo estipulado en RT 36) recomiendan el aseguramiento, sin embargo, no lo establecen con carácter obligatorio: "En dicho Índice (en el Índice de contenidos GRI 'Índice de GRI' previsto en el ítem G4-32) se debe incluir una referencia al Informe de Verificación externa si la memoria se ha sometido a dicha verificación. GRI recomienda la verificación externa, aunque no es obligatoria para validar la conformidad de la memoria con la Guía" (GRI 2015 a: 14).

A nivel local, la interpretación 13 de FACPCE aborda cuestiones a considerar, a fin de determinar los procedimientos a aplicar y el informe a emitir en el caso de un encargo de aseguramiento del Balance Social. A ello nos referimos seguidamente.

III. La interpretación 13 de FACPCE

Con fecha 1 de diciembre de 2017, FACPCE (2017) aprobó la interpretación 13 de normas de contabilidad y auditoría "Encargo de Aseguramiento del Balance Social", pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria, el cual derogó a la interpretación 6 de FACPCE y ha provisto guías sobre cuestiones relativas a la definición de procedimientos a aplicar y, asimismo, el informe a emitir en el caso del encargo de aseguramiento —verificación externa, en términos de GRI (2015 a: 14)— del Balance Social.

Las interpretaciones de normas profesionales (como es el caso de la interpretación 13 que se analiza) constituyen, de acuerdo con el art. 19, inc. d) del Reglamento del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCYA) y de forma similar con las resoluciones técnicas (3), normas profesionales de aplicación obligatoria, una vez que hayan sido aprobadas por los Consejos Profesionales.

III.1. Alcance de la Interpretación y tipos de encargo

La interpretación brinda guías sobre cuestiones a considerar para definir los procedimientos a aplicar en el caso de un aseguramiento del Balance Social. Este pronunciamiento estipula que el contador debe tener un conocimiento profundo del contenido de las normas contables profesionales del Balance Social incluidas en la RT 36 y de la "Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad" y su aplicación a la organización.

El "encargo de aseguramiento" constituye aquel [encargo] en el cual el 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 (4). Puede tratarse de un encargo de aseguramiento razonable o de un encargo de aseguramiento limitado, seguidamente exponemos las diferencias entre ambos:

Encargo de aseguramiento razonable

Tiene por objetivo el riesgo (del referido encargo) a un nivel aceptablemente bajo como base para la expresión del contador de una conclusión de forma positiva, a modo de ejemplo la norma contable profesional señala:

Aseguramiento razonable favorable sin salvedades

"En mi opinión, sobre la base del trabajo descrito en el presente informe:

- el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las disposiciones de la RT 36 de la FACPCE; y

- los contenidos de la Memoria de Sostenibilidad identificados con la abreviatura 'A.R.' están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con la G4 para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad 'de conformidad' con el GRI en la opción Esencial" (FACPCE, 2017: 34-35, el destacado en bastardilla es propio).

Aseguramiento razonable favorable con salvedades

"En mi opinión, excepto por el posible efecto de lo indicado en el apartado Fundamentos de la conclusión con salvedad, los contenidos de la Memoria de sostenibilidad identificados con la abreviatura 'A.R.', están preparados en todos los aspectos significativos, de acuerdo con la Guía G4 para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad 'de conformidad' con el GRI en la Opción Esencial" (FACPCE, 2017: 38, el destacado en bastardilla es propio).

Encargo de aseguramiento limitado

Tiene por objetivo una reducción en el riesgo (del referido encargo) a un nivel aceptable, su riesgo es superior al del encargo de aseguramiento razonable y constituye la base para la expresión por el contador de una conclusión de forma negativa, a modo de ejemplo la norma contable profesional señala lo siguiente.

Aseguramiento limitado favorable sin salvedades

"Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que:

- el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx, no haya sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las disposiciones de la RT N° 36 de la FACPCE; y

- los contenidos de la Memoria de sostenibilidad, que surgen de la aplicación Guía G4 para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad "de conformidad" del GRI en la opción Esencial, identificados con la abreviatura 'A. L.' contengan incorrecciones significativas" (FACPCE, 2017: 29, el destacado en bastardilla es propio).

Encargo de aseguramiento limitado favorable con salvedades

"Conclusión sin salvedad sobre el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido:

Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx no haya sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las disposiciones de la RT 36 de la FACPCE".

Conclusión con salvedad sobre la Memoria de Sostenibilidad

"Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, excepto por el posible efecto de lo indicado en el apartado Fundamentos de la conclusión con salvedad, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los contenidos de la Memoria de sostenibilidad, que surgen de la aplicación Guía G4 para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad 'de conformidad' con el GRI en la opción Esencial, identificados con la abreviatura 'A. L.' contengan incorrecciones significativas" (FACPCE, 2017: 32).

III.2. Encuadre en el marco normativo

En relación con la normativa contable profesional aplicable para la elaboración del Balance Social, la interpretación 13 referencia a la RT 36 FACPCE modificada por la RT 44. En tanto que, respecto de la memoria de sostenibilidad, menciona la versión 4 "(G4), vigente a la fecha de esta Interpretación". Se señala taxativamente como objetivo de la interpretación que se analiza el servir "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" (FACPCE, 2017: 6).

Vinculado con la forma de mejorar la credibilidad de la información contenida en el Balance Social, la interpretación 13 recuerda que GRI recomienda la verificación externa de la memoria y señala (la interpretación 13) que el profesional, en el marco de la labor de aseguramiento, aplicará las normas pertinentes con una actitud de escepticismo profesional (FACPCE, 2017: 7), es decir, con una actitud "que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de los elementos de juicio" (FACPCE, 2013: 43).

Indica, asimismo, esta interpretación que, a fin de cumplimentar la labor de aseguramiento el contador debe contar con un conocimiento adecuado de la entidad, el negocio y las normas aplicables; planificar, aplicar procedimientos en función de la significación, obtener evidencia suficiente y adecuada y

documentar su trabajo, en forma previa a la emisión del informe de aseguramiento (FACPCE, 2017: 7).

En relación con las normas aplicables para realizar el encargo de aseguramiento del Balance Social, la interpretación 13 señala que deben cumplirse las normas establecidas en el cap. II, "Normas Comunes a los Servicios de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados", en particular, las relativas a su independencia y en el cap. V "Otros Encargos de Aseguramiento, A) Encargos de Aseguramiento en General" de la RT 37.

Asimismo, observa la interpretación 13 que, en caso de que el contador optara por aplicar normas internacionales o en caso de que así lo requirieran los términos del acuerdo, el profesional deberá cumplimentar con lo establecido en las resoluciones técnicas 34 y 35 de FACPCE (2017: 7).

En los dos siguientes acápites (III.2.a y III.2.b) nos referimos a las cuestiones centrales de la parte pertinente de la RT 37 aplicable a los encargos de aseguramiento del Balance Social, es decir, analizaremos las notas salientes de los temas abordados en el cap. II ["Normas comunes a los servicios de Auditoría, Revisión otros Encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados"] y en el cap. V, inc. A ("Otros encargos de aseguramiento en general").

III.2.a. Independencia, alcance de las incompatibilidades y documentación del encargo

Se establece la independencia como condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en RT 37. En tal sentido, se observa que el contador público "debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo" (FACPCE, 2013: 6).

Asimismo, se señala que el contador no es independiente en los casos siguientes (FACPCE: 2013. 6-7, el destacado en bastardilla es propio):

1. Cuando estuviera en relación de dependencia:

- i) con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o
- ii) respecto de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

Se aclara que no se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

2. Cuando fuere cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad:

- en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o
- por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente (5) a aquel.

3. Cuando fuere socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquellas.

4. Cuando tenga intereses significativos en el ente, cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

5. Cuando la remuneración sea contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de la tarea.

6. Cuando la remuneración sea pactada sobre la base del resultado del período u otra variable vinculada con la información exteriorizada en los estados contables u otra materia objeto del encargo.

Se aclara taxativamente que "no vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente" (FACPCE, 2013: 7).

En relación con el alcance de las incompatibilidades, se establece que los requisitos de independencia resultan aplicables tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del

equipo de trabajo que intervienen en ese encargo —sean estos profesionales en Ciencias Económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales— (FACPCE, 2013: 7).

Asimismo, se observa que, en el caso de sociedades de profesionales, las incompatibilidades mencionadas en el cap. II.A.2 (es decir, la independencia como condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en la RT 37) se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

Se señala, también, que el análisis de la condición de independencia debe ser evaluado juntamente con las disposiciones que, en relación con este tema, establezcan las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, debiéndose aplicar en cada caso la disposición más restrictiva (FACPCE, 2013: 7).

En relación con la documentación del encargo, se observa que el contador en el desarrollo de su tarea debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Se requiere que el contador planifique su labor en función de los objetivos del encargo (FACPCE, 2013: 8).

Asimismo, se advierte que el contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo. Constituyen papeles de trabajo el conjunto de programas [de trabajo] escritos con la indicación de su cumplimiento con más los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea. Los referidos papeles de trabajo deben contener:

1. Descripción de la tarea realizada.

2. Datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea —es decir, elementos de juicio— ya sea que se trate de aquellos (elementos de juicio) que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

3. Conclusiones particulares y generales.

Se observa que el contador debe conservar en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por el plazo de diez años, el que fuere mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de la información objeto del encargo —el Balance Social, en este caso— firmada por el representante legal del ente al que el referido Balance Social corresponda.

El contador debe realizar su tarea dentro del principio de economía que resulta aplicable a todo control. Así, para que su labor profesional sea económicamente útil, debe ser culminada en un lapso y a un costo razonable. Tales limitaciones de tiempo y costo deben ser evaluadas por el contador, a fin de determinar si no representan un inconveniente para la adecuada realización del encargo.

En los procedimientos que el contador aplique, a fin de realizar el encargo, puede actuar sobre bases selectivas determinadas exclusivamente según su criterio profesional —excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados en los que la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo— o apoyándose en el uso de métodos estadísticos.

Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos, el contador debe obtener manifestaciones escritas suscriptas por la dirección, con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio.

Se observa que, en tanto el contador utilice el trabajo de un experto —tema que abordaremos en los acápite siguientes— deberá evaluar su competencia, capacidad, objetividad e independencia (es decir, el contador evaluará la competencia, capacidad e independencia del experto).

III.2.b. Normas para el desarrollo del Encargo de aseguramiento (del Balance Social) y sobre informes (que emite el contador que realiza el encargo)

El cap. V "Normas sobre otros encargos de aseguramiento", inc. A) "Otros Encargos de aseguramiento en general" de la resolución técnica 37 reitera en qué consiste el objetivo de un encargo de aseguramiento (6) a la vez que observa que en la referida sección [es decir, en el cap. V, inc. A de la RT 37 se tratan los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica (FACPCE, 2013: 30).

Se señala que la planificación del encargo que realice el contador, a fin de que sea eficaz, debe ser realizada con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias

que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea contenga incorrecciones significativas (FACPCE, 2013: 30).

Asimismo, se observa que el contador debe analizar si la información objeto de la tarea es adecuada, en relación con lo cual se estipula que la referida información debería cumplimentar las siguientes características:

i) ser identificable y evaluable o mensurable de forma coherente en comparación con los criterios aplicados, y

ii) ser susceptible de ser sometida a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión.

Se observa que el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión. La naturaleza, oportunidad y el alcance de dichos procedimientos en un encargo de aseguramiento limitado son deliberadamente más acotados que en un encargo de aseguramiento razonable (FACPCE, 2013: 30).

Observa la RT 37 (cap. V, inc. A) que en el informe que surja de un encargo de aseguramiento distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica [es decir, como es el caso del encargo de aseguramiento del Balance Social que se analiza], el contador debe evitar el uso de conceptos tales como "auditoría" o "revisión" ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo (FACPCE, 2013: 31).

En relación con la conclusión del contador, se reitera que en un encargo de aseguramiento razonable la conclusión debe estar expresada en forma positiva, en tanto que en un encargo de aseguramiento limitado la conclusión debe estar expresada en forma negativa. En la medida en que el contador exprese una conclusión distinta de una conclusión sin salvedades, el informe debe contener una descripción clara de todos los motivos. Asimismo, se indica que debe emitir un informe con salvedades o una conclusión adversa o abstención de conclusión, según corresponda, si concluye que los criterios (7) son inadecuados, la materia objeto de análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene incorrecciones materiales. Se observa, asimismo, que, en los casos de emisión de informes de aseguramiento, debe respetar la sección III.A.ii de la resolución técnica 37 en lo que fuera de aplicación (FACPCE, 2013: 31).

Habiendo relevado las notas salientes de la parte pertinente de la RT 37 (aplicable a los encargos de aseguramiento del Balance Social), en el siguiente acápite (III.2.c) nos referimos a los requerimientos establecidos por el GRI para la realización del encargo de aseguramiento de la memoria de sostenibilidad.

III.2.c. Requerimientos establecidos por el GRI para la realización del encargo de aseguramiento

Señala la Interpretación 13 que GRI establece que la verificación externa "debe estar en manos de personas competentes que, ajenas a la administración, apliquen un conjunto de criterios profesionales o que sigan procesos sistemáticos documentados y con sustento empírico. Observa, asimismo, que GRI utiliza el concepto "verificación externa", a fin de referirse a las actividades destinadas a publicar conclusiones sobre:

i) la calidad de la memoria y de la información, tanto cualitativa como cuantitativa, y

ii) los sistemas o procesos, ejemplo de lo cual constituye 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, GRI considera importante que los proveedores de servicios de verificación sean independientes a fin de producir conclusiones objetivas e imparciales, puedan probar su competencia tanto en la materia como en las prácticas de verificación, apliquen procesos de control de calidad a su trabajo de verificación, desempeñen su trabajo de forma sistemática y debidamente documentada, evalúen si la memoria ofrece una imagen razonable del desempeño, evalúen en qué medida se ha aplicado la memoria para alcanzar las conclusiones vertidas en la misma y, asimismo, hagan público un informe por escrito en el que 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 (FACPCE, 2017: 8).

La norma contable (FACPCE, 2017: 8) señala, al respecto, que los requerimientos de GRI pueden ser cumplidos por los contadores públicos toda vez que las normas éticas del ejercicio profesional establecen como una de las cualidades básicas el control, los trabajos se realizan en forma sistemática a través de una

adecuada planificación y las conclusiones se expresan mediante un informe profesional por escrito.

En relación con el marco normativo sobre la base del cual ha sido elaborado el Balance Social objeto del encargo, la interpretación (FACPCE, 2017; 9) observa que el profesional puede aceptar el encargo, aunque el Balance Social no se encuentre elaborado de acuerdo con RT 36 o G4.

III.3. Planificación y realización del encargo

En relación con las cuestiones particulares a tomarse en consideración al momento de planificar el encargo, señala la interpretación 13 de forma enunciativa:

a. conocimiento de la entidad y su entorno, así como de los riesgos de que la información sobre el Balance Social contenga incorrecciones materiales, a fin de poder evaluar la razonabilidad de la estrategia seguida por la dirección del ente a fin de:

- (i) elaborar la memoria de sostenibilidad y reclasificar las partidas de resultados en el EVEGyD,
- (ii) identificar los grupos de interés,
- (iii) determinar la materialidad a aplicar en los aspectos a incluir en la memoria de sostenibilidad elaborada de conformidad esencial o de conformidad exhaustiva.

b. necesidades de personal y de especialización, así como la naturaleza y extensión de la labor de los expertos, como así también la identificación de las competencias necesarias para conformar el equipo interdisciplinario con la participación de expertos o especialistas de otras disciplinas. Se observa que el contador solamente debe aceptar el encargo de aseguramiento en caso de estar satisfecho en relación con la competencia profesional que en conjunto posean las personas que van a realizar el encargo (FACPCE, 2017: 9-10).

Observa la interpretación 13 que se requiere de la utilización de expertos cuando el contador se encuentra capacitado para definir los objetivos y estrategias del trabajo de tales expertos. En caso de recurrir a la utilización del trabajo de expertos, el contador analizará los resultados del trabajo del experto considerando su conocimiento general de la organización informante y los resultados de sus propias pruebas de revisión, lo cual le permitirá evaluar en qué medida los resultados del informe del experto incidirán en la conclusión del encargo de aseguramiento. El contador no hará referencia en su informe al uso del trabajo del experto, excepto en el caso de que el trabajo del experto genere una modificación de la conclusión del contador (FACPCE, 2017: 16). De ser este el caso —es decir, en caso de que el trabajo del experto modifique una conclusión del informe del contador— en tanto la mención del trabajo del experto resulte relevante para comprender la conclusión modificada, el contador referenciará entonces al trabajo del experto indicando en el informe que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a la conclusión (FACPCE, 2017: 12 y 13). La referida excepción [a la regla general de no mencionar el uso del trabajo de expertos] es identificada como la excepción del "caso contemplado en la respuesta 13" (FACPCE, 2017: 16).

Asimismo, la interpretación 13 se refiere a la utilización de un equipo multidisciplinario cuando se trate de circunstancias de impacto significativo y el contador no se encuentre capacitado para definir los objetivos y estrategias de la parte del trabajo que requiere del especialista (FACPCE, 2017: 16). Vinculado con ello, la interpretación 13 hace referencia a que dicha circunstancia puede darse [es decir, que puede darse eventualmente el caso de que el contador requiera del uso de especialistas de otras disciplinas] en relación con la información referida al medio ambiente (FACPCE, 2017: 13). De recurrir al equipo multidisciplinario, el contador considerará los resultados del trabajo del especialista como concluyentes a la vez que se observa que los resultados del trabajo del especialista no incidirán en la conclusión del encargo de aseguramiento. En su informe, el contador hace referencia a la evaluación de independencia y competencia del especialista (FACPCE, 2017: 16). Se observa que el contador sólo asume responsabilidad por la información que ha examinado y sobre la cual concluye, es decir, la conclusión sobre la información evaluada por otros especialistas será responsabilidad exclusiva de los referidos especialistas, cuyo informe se adjuntará al Balance Social y acompañará el informe de aseguramiento del contador. En estos casos y en relación con la labor de los especialistas, el contador realizará solamente procedimientos a fin de evaluar la independencia y las aptitudes de los especialistas en cuestión, tal como lo establecen las normas para el uso de un experto, a la vez que examinará los contenidos de la memoria de sostenibilidad evaluados por los referidos especialistas a fin de identificar eventuales incongruencias significativas con el resto de la información contenida en el Balance Social

(FACPCE, 2017: 15).

Señala la interpretación 13 que los estados contables que se tomen como base deben contar con informe de auditoría realizada por el mismo contador del Balance Social o por otro profesional. De ser este último el caso —es decir, en caso de que los estados contables tomados como referencia contaran con un informe de auditoría suscripto por un profesional distinto al contador que realizará el encargo de aseguramiento— el contador que emitirá su informe sobre el Balance Social deberá evaluar si corresponde realizar procedimientos adicionales (FACPCE, 2017: 10).

En relación con el tratamiento de la información comparativa en el encargo de aseguramiento del Balance Social la interpretación 13 señala que, pese a que RT 36 prevea la exteriorización de información de los indicadores en forma comparativa con uno o más ejercicios anteriores —excepto en la primera elaboración del Balance Social— y que, de hecho, dicha información comparativa enriquezca la memoria y facilite la comprensión y lectura por parte de los usuarios, el hecho de que el ente emisor opte por presentar sólo la información del período más reciente no constituye un incumplimiento de la RT 36 y, en este sentido, el contador no debe modificar su conclusión por este motivo (FACPCE, 2017: 10-11). En lo relativo a la comparabilidad de la información exteriorizada en el EVEGyD, la interpretación 13 señala que, pese a que la comparabilidad de esta información no resulte taxativamente requerida por RT 36, el EVEGyD necesariamente debe ser acompañado por información comparativa de uno o más ejercicios anteriores —excepto que se trate del primer ejercicio económico— y, en este sentido, si el ente emisor optara por presentar solo el EVEGyD del período actual ello constituiría un incumplimiento a la RT 36 y, por lo tanto, el contador deberá modificar su conclusión por este motivo (FACPCE, 2017: 11).

Asimismo, la interpretación 13 señala 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 (FACPCE, 2017: 14).

IV. Bibliografía consultada

FACPCE (1990), "Informe N° 8 Área Auditoría Contrato de Auditoría", recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=2&sc=14.

FACPCE (2000), "Resolución Técnica N° 16: Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la resolución Técnica N° 26".

FACPCE (2010), "Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA). Reglamento", recuperado de https://www.facpce.org.ar/files/cencya/reglamento_cencya1.pdf.

FACPCE (2012), "Resolución Técnica N° 36: Normas Contables Profesionales: Balance Social".

FACPCE (2013), "Resolución Técnica N° 37: Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados.

FACPCE (2016), "Resolución Técnica N° 44: Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 - Balance Social".

FACPCE (2017), "Interpretación N° 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría Encargo de Aseguramiento del Balance Social" del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA).

GRI (2015 a), "G4. Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Principios y Contenidos básicos".

GRI (2015 b), "G4. Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Manual de Aplicación", recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5.

(1) Al 19/12/2019, última fecha de consulta, se encuentra disponible la versión G4 en la página de internet de FACPCE, según surge de la consulta efectuada en http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=5.

(2) Última consulta efectuada en línea a la página de Internet de FACPCE el 19/12/2019.

(3) Reglamento del CENCYA, art. 19, inc. d), según surge de FACPCE (2010).

(4) FACPCE, 2013: 42.

(5) Señala la norma profesional (FACPCE, 2013: 7) que se entiende por entes (sean estas personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente

independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones: a) Que tengan vinculación significativa de capitales. b) Que tengan, en general, los mismos directores, socios o accionistas. c) Que se trate de entes que por sus vínculos especiales deban ser considerados como una organización económica única.

(6) Tal como mencionáramos en acápites precedentes, el objetivo de un encargo de aseguramiento radica en expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios destinatarios del informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios. FACPCE (2013: 30).

(7) El glosario de la resolución Técnica 37 define a los "Criterios" como las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y exposición de la información. Señala la norma contable que puede haber diferentes criterios para una misma materia objeto de análisis y que los mismos [es decir, los criterios] pueden ser formales o menos formales (FACPCE, 2013: 42).

© Thomson Reuters